



### 不公平增资问题——正确的认识之道及恰当的税收应对之法

近年来，不公平增资引发的可能的避税、甚至偷税的问题引起了各级税务机关的广泛关注。但是，我们发现，很多人对于不公平增值没有正确的认识，采用不恰当的税务应对方法也产生了很多税收争议。最早这个问题可以追溯至国地税合并前，2012 年北京地税局针对 PE 基金投资征收所谓的增资“浮盈税”，一时间引起业界哗然，直接导致国家税务总局相关人士出面解释，中国并没有开征这种所谓的所得税。但是，PE“浮盈税”的争议并没有消失，各地税务机关在实际征管中发现不公平增资可能导致税收流失，也都尝试了采取各种征管措施进行税收监管。但是，在税收征管实践中，我们发现大家可能没有正确的认识不公平出资的原因，采取了不恰当的方法去处理不公平出资的税收问题，导致了更大的争议，甚至在某种程度上干扰了企业的正常投资行为。因此，我们看到，在《宁波市人民政府关于实施“凤凰行动”宁波计划推进企业上市和并购重组加快发展的意见》（甬政发〔2018〕6 号）提到了：根据国家相关部门规定，企业引进私募股权投资等发生非同比例增资情形时，对于以大于或等于公司每股净资产公允价值价格增资行为，对原自然人股东不征个人所得税。也就是说，税务机关不能看到增资就要对原股东征税，要考虑增资的不同情况。

我们知道，凡是企业在引进新的投资人环节，如果新投资人采用的是增资方式进入，肯定会稀释原始投资人的持股份额，导致原始投资人的持股比例减少。因此，我们在实践中发现，很多税务机关对于不公平出资，没有正确认识原因，直接认定原始出资人只要持股比例被稀释，就对原始投资人按股权转让所得征收所得税，而忽视双方没有签订股权转让合同，且经济利益是流入被投资企业，而非原始投资人。这种处理方法就完全是缘木求鱼，南辕北辙了，肯定没有说服力。

如何正确地认识不公平增资行为背后的原理，如何正确的处理不公平增资导致的税收问题，我们通过这篇文章把主要观点和与大家分享：

### 关于中汇

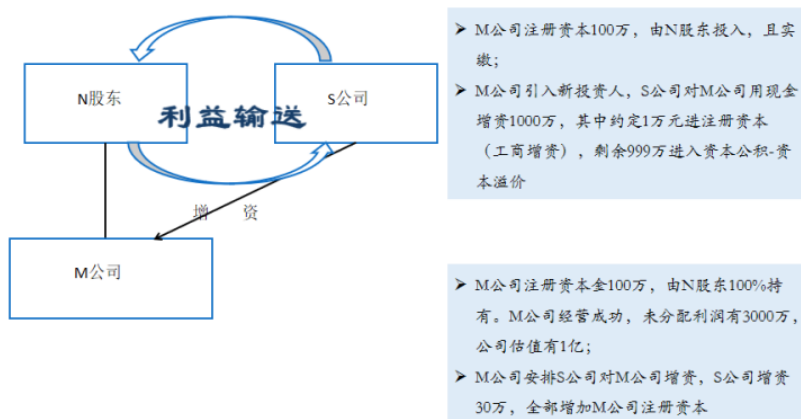


中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门等 19 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

### 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。

## 不公平出资——利益输送的方向



毫无疑问，第一个问题就是，我们要正视不公平增资可能导致的税收问题，而不是一概回避。正如我们讲课中这张 PPT 中所列的，M 公司的 N 股东和 S 股东之间，肯定可以通过不公平增资的行为进行双方之间的利益输送，而这个就必然导致可能产生的避税甚至偷税行为。但是，我们要认识到，不公平增资有高的不公平，也有低的不公平。不能完全如《宁波市人民政府关于实施“凤凰行动”宁波计划推进企业上市和并购重组加快发展的意见》所说的，高的不公平就一概忽视。因为，我们对于不公平增资要进行税收处理，第一步是需要知道具体案例中，不公平增资导致的利益输送的方向，明确了这个方向才可以进行下一步的原因诊断：

1、比如 S 公司向 M 公司增资 1000 万，其中只有 1 万元进入 M 公司实收资本，999 万全部进入 M 公司资本公积-资本溢价。这个不公平增资就属于低的不公平，利益输送方向是从 S 公司输送给了 N 股东；

2、而在第二个案例中，M 公司注册资本 100 万，估值 1 亿，S 公司增资 30 万全部进入 M 公司注册资本，这个不公平增资就属于高的不公平，利益输送的方向是从 N 股东输送给 S 公司。

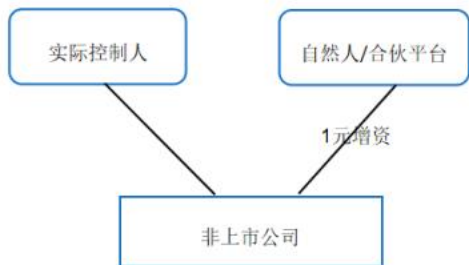
因此，我们通过这个案例首先就是要和大家说明，对于不公平增资，不能不管三七二十一，一概对原股东按股权转让征收个人所得税，而不管利益输送的方向，这个税务处理方法肯定是缘木求鱼，没法自圆其说的。同时，我们进一步也说明了，如果你增资是公允的，股东双方不存在利益输送问题，那就不会有税收问题的产生，就不应该管。比如，所有的 IPO 都是溢价发行，新股东进来后，老股东股权都会被稀释。你为什么 IPO 不去管溢价增资发行的税收问题呢，因为 IPO 发行是按市场公允价格增资发行的，不存在原始股东和新股东之间的利益输送问题，也就不存在税收问题。

因此，甄别不公平增资中，这个不公平导致的利益输送的方向，这是第一步的关键，这样后面税收征管才有着着力点。

第二步，根据不公平增资利益输送的方向，查找利益输送的原因，并根据不同情况分别采取不同的税务处理方法，这个也很关键。

### 案例一：不公平增资——股权激励

## 员工持股计划、股权激励——不公允增资



> 财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知（财税〔2016〕101号）  
 四、相关政策  
 （一）个人从任职受雇企业以低于公平市场价格取得股票（权）的，凡不符合递延纳税条件，应在获得股票（权）时，对实际出资额低于公平市场价格的差额，按照“工资、薪金所得”项目，参照《财政部 国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税〔2005〕35号）有关规定计算缴纳个人所得税。

假设某非上市公司对高管实施股权激励，激励前该公司每股净资产公允价值 6 元/股。实际控制人允许 6 名高管按 1 元/股对非上市公司进行增资，取得非上市公司 1% 的股权。

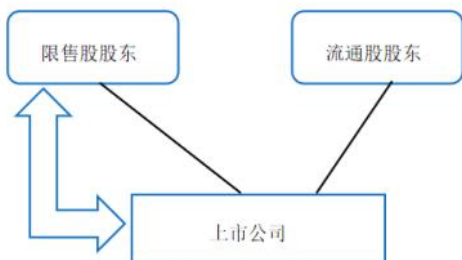
毫无疑问，当 6 名高管对非上市公司增资后，实际控制人持股比例从 100% 下降到 99%。6 名高管当然是不公允出资，利益输送的方向是从实际控制人输送到 6 名高管。

利益输送方向明确了，后面就是查找原因。为什么实际控制人要进行这样的利益输送，原因是要对 6 名高管实施股权激励。了解了这个原因你就知道，此时你非盯着实际控制人对他按财产转让所得征收所得税是多么地可笑。利益输送给的是 6 名高管，税务局首要的焦点是取得输送利益的一方。此时，你怎么对 6 名高管进行税收处理呢。我们知道，根据财税[2016]101 号文，同时符合 101 号文列举 7 个条件的，增资环节不征税，递延到个人转让股权环节征税。不符合 7 个条件的，对 6 名高管按照实际出资额和市场价格的差额，按照“工资、薪金所得”缴纳个人所得税。

所以，你看，这样处理就对了，在这个不公允增资中，6 名高管是取得输送利益的一方，税务处理要针对他们，而不是针对原实际控制人。第二，找到了利益输送方，第二步要查找原因，这个也很关键。我们知道了原因是股权激励，那就按照财税[2016]101 号文的规定处理。

### 案例二：不公允增资——股权分置改革

## 股权分置改革——大股东赠与



划入资本：9000 万现金

全部进入上市公司资本公积-资本溢价

> 国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告  
 > （国家税务总局公告2014年第29号）  
 二、企业接收股东划入资产的企业所得税处理  
 （一）企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

第二个案例，上市公司有流通股股东和非流通股股东，为了完成股权分置改革，原限售股股东向上市公司出资 9000 万现金（亦说捐赠），全部进入资本公积-资本溢价以取得流通权。

那么在这个案例中，限售股股东向上市公司投入了 9000 万，全部进入资本公积-资本溢价。这个利益输送方向是从出资的一方（限售股股东）输送给了流通股股东。我们在第一步把方向明确了。

第二步来看原因，为什么限售股股东要进行这样的利益输送。原来双方不存在同股不同权，流通股股东出资金额高有流通权。但限售股股东出资金额低，没有流通权。既然你要取得和流通股股东一样的流通权，你就必须和流通股股东的出资对价对等。因此，这个不公平出资实际上限售股股东为取得和流通股股东一样的流通权而支付的出资对价。因为在一开始出资环节，限售股股东和流通股股东的出资对价不对等，现在要取得一样的流通权，就要补平出资对价。

因此，从这个原因来看，限售股股东向公司出资 9000 万，全部进入资本公积-资本溢价，看似是对流通股股东的利益输送，实际是不存在的，双方都不涉及税收问题。

因此，我们通过这篇文章就和大家说明一个问题，关注不公平出资的税收问题是对的，但必须要有正确的处理方法，这个处理方法就是：

第一步：针对不公平增资，要首先识别利益输送的方向，以明确下一步开展工作的思路；

第二步：明确了利益输送方向后，要进一步调查不公平增资背后的具体原因，根据不同的原因采取不同的税务处理方法。这里不存在一个统一的适用于所有不公平增资的一个简单处理方法，要个案分析。

因此，大家可以了解到，只有存在不公平增资的情况，才应该去关注其中可能存在的税务问题。但是，究竟什么是公允，什么是不公允呢？公司估值问题不是市场卖猪肉，上秤称一称就知道公允不公允。否则证监会就没必要在针对重大资产重组的管理办法中设定“业绩对赌条款”了。设置这个条款的目的就是因为公司的价值是很难评估的，千人千面。

因此，我们建议，税务机关切不可用类似二手房管理思路一样，全面干预公司的增资行为，对每一个增资行为都要提供评估报告、或简单看财务报表就判断是否公允而强加干预。应该采取更加“包容性”的税收征管机制和态度，不强行干预公司增资行为。而是后期通过工商信息集中搜集，采用类似“反避税”的管理思路和方法，针对特别明显的避税、偷税案例采取集中调查。

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

## 简约不简单，房地产企业增值税日常处理应重细节

房地产行业自 2016 年 5 月 1 日起，正式成为“增值税纳税人”，历经 5 年的增值税涉税管理后，大部分房地产行业企业已经深谙增值税核算、计税、申报、风险管理的各项内容。但笔者在实务中发现，部分房地产行业企业在增值税处理方面还存在一些细节政策不够理顺等问题，并据此作出了细节整理和总结。

截止目前，针对房地产行业增值税财税处理的文件集中在《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）、《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目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 18 号）以及财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知（财会〔2016〕22 号）等政策规定。基于这些规定，房地产行业的增值税细节处理存在较多的“特殊之处”，也正因这些特殊事项，使得房地产企业增值税涉税处理应更加注重细节管理。

### 一、预收款的判定、计算与申报

按照当前的文件规定，房地产企业为一般纳税人（及小规模纳税人）采取预收款方式销售自行开发房地产项目的，预缴增值税的预缴时点为取得预收款时点，向主管税务机关申报纳税的时间为：取得预收款的次月。

但实务中，房地产行业的具体业务形式极其多样，对于何为房地产企业的“采取预收款方式销售自行开发的房地产项目”的理解也存在一定的实操难度。

### 1. 诚意金是否属于预收款

关于诚意金是否算作房地产企业“预收款”这一业务的讨论，长期存在。但由于“诚意金”这一概念本身就不属于我国现行法律中的明确概念，因此其范畴长期存在较模糊的界限。基于此，建议房地产企业先判定诚意金是否属于预收款，进而判定其是否有预缴增值税的义务。而判断的依据，笔者建议参考法律概念中“定金”的概念，即是否有退还条款，如果依法不受客户是否违约影响而应予返还的诚意金，原则上可不纳入应预缴增值税的预收款范畴。

### 2. 预缴增值税的计算

根据文件规定，房地产企业预缴增值税的计算方法及公式如下：

$$\text{应预缴税款} = \text{预收款} \div (1 + \text{适用税率或征收率}) \times 3\%$$

上述公式中，我们应关注企业预缴增值税的计算中，适用一般计税方法计税的，按照适用税率计算；适用简易计税方法计税的，按照征收率计算。

基于此，房地产项目公司，特别是多项目且设立时间较长的房地产企业一方面应关注预收款项目的属性，即该项目系归属新项目还是已经按老项目完成了简易计税备案；另一方面应关注房地产行业的适用税率历经两次变化，从11%降为10%，2019年4月1日起又再次降为9%。

### 3. 预缴增值税的申报应关注结转及申报的填报

房地产行业预缴增值税部分，应准确及时填报《增值税纳税申报表附列资料(四)(税额抵减情况表)》，该部分预缴税额允许抵减当期的增值税申报表主表中计算的当期应纳税额，同时，当期“应抵减税额”大于“应纳税额”时，可结转下期继续抵减。

### 4. 预收款环节能否确认纳税义务的争议

如前所述，房地产企业采取预收款形式销售自行开发的不动产项目时应履行预缴增值税的义务，但根据增值税的一般规定，其增值税纳税义务发生时间应该在“开具全额应税增值税发票”、“收讫全部的销售款项”以及“合同约定的收款日期”三者之间选择。而随着国家对房地产市场调控力度的不断深入，部分房地产项目可能发生全周期测算其增值税实际税负低于预缴增值税的情形，针对这部分项目公司，部分房地产企业提出能否在预收款环节全额向客户开具应税的增值税发票，同时确认增值税纳税义务。应该说，从增值税税法原理角度分析，这一操作并无与政策规定不符之处，但实操中，房地产企业面临的中途退款、面积补差、契税统一缴纳等诸多问题，都可能因为房地产企业提前开具全额应税增值税发票而变得复杂，应谨慎予以应对。

## 二、实际确认增值税应税义务的处理及土地成本扣除实务分析

在实际确认增值税纳税义务环节，房地产企业应至少对计税方法及一般计税方式下房地产企业土地成本扣除方面的实务问题给予足够的关注。

### (一) 房地产企业纳税义务确认的计税方法差异及注意事项

#### 1. 房地产企业一般计税方法下的纳税要素及计算方法

房地产企业为一般纳税人销售自行开发的房地产项目适用一般计税方法计税的，应按照36号文第四十五条规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和9%的适用税率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。具体的应税金额计算方法如下：

$$\text{应纳增值税} = \text{销项税额} - \text{进项税额} - \text{已预缴税款}$$

$$= \text{当期销售额} \times 9\% - \text{进项税额} - \text{已预缴税款}$$

$$= (\text{全部价款和价外费用} - \text{当期允许扣除的土地价款}) \div (1 + 9\%) \times 9\% - \text{进项税额} - \text{已预缴税款}$$

● 一般计税方法：

根据国家税务总局公告2016年第18号 第十四条：

应按照《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号文件）第四十五条规定

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税} &= \text{销项税额} - \text{进项税额} - \text{已预缴税款} \\ &= \text{当期销售额} \times 9\% - \text{进项税额} - \text{已预缴税款} \\ &= (\text{全部价款和价外费用} - \text{当期允许扣除的土地价款}) \div (1+9\%) \times 9\% - \text{进项税额} - \text{已预缴税款} \end{aligned}$$

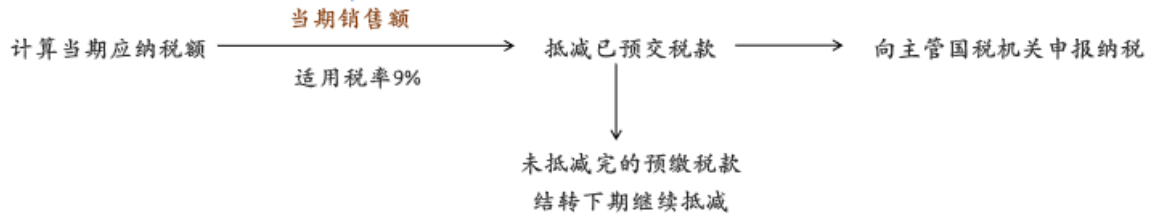


图 1-房地产企业实际确认收入正常申报处理导图

同时，在同时存在一般计税方法和简易计税方法销售不动产项目的房地产开发企业，其进项税额的处理应关注其进项税额的处理合规性。即一般纳税人销售自行开发的房地产项目，兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的，应以《建筑工程施工许可证》注明的“建设规模”为依据进行划分。

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（简易计税、免税房地产项目建设规模÷房地产项目总建设规模）

2. 房地产企业在简易计税方法下的纳税要素及计算方法

房地产企业为一般纳税人销售自行开发的房地产项目适用简易计税方法计税的，应按照 36 号文第四十五条规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和 5% 的征收率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。具体的应税金额计算方法如下：

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税} &= \text{当期销售额} \times 5\% - \text{已预缴税款} \\ &= \text{全部价款和价外费用} \div (1+5\%) \times 5\% - \text{已预缴税款} \end{aligned}$$

同时应关注，简易计税的销售额及应纳税额应在增值税纳税申报时单独申报，且不得抵扣增值税进项税额，原则上也不得使用企业的增值税进项税额留抵抵减因简易计税而产生的增值税欠税。

（二）两种计税方法差异对比及导图

房地产企业销售自行开发的不动产项目，其一般计税方法与简易计税方法的差异集中体现为下图所示：

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税} &= (\text{全部价款和价外费用} - \text{当期允许扣除的土地价款}) \div (1+9\%) \times 9\% - \text{进项税额} - \text{已预缴税款} \\ \text{应纳增值税} &= \text{全部价款和价外费用} \div (1+5\%) \times 5\% - \text{已预缴税款} \end{aligned}$$

计税方式	土地价款	适用税率	进项税额
一般计税	可以抵减土地价款	9%	可以抵扣进项税额
简易计税	不可抵减土地价款	5%	不可抵扣进项税额

值得注意的是，作为一般计税的项目，房地产企业允许在销售额中扣除对应的土地成本，而具体的扣除方法如下：

◆ 依据国家税务总局公告2016年第18号第五条

当期允许扣除的土地价款 = (当期销售房地产项目建筑面积 ÷ 房地产项目可供销售建筑面积) × 支付的土地价款

当期进行纳税申报的  
增值税销售额对应的建筑面积

房地产项目可以出售的总建筑面积

(不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积)

向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款

◆ 依据国家税务总局公告2016年第18号第六条

销售额 = (全部价款和价外费用 - 当期允许扣除的土地价款) ÷ (1 + 9%)

应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据

房地产企业在计算允许扣除的土地成本环节，除准确适用前述导图中的计算方法外，还应该重点关注《财政部、国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号）中明确的“向政府部门支付的土地价款”，包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。以及140号文延伸解释的“房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。”等政策细节，准确把握允许在增值税销售额中扣除的土地价款的范畴、额度及留存资料。

增值税作为一种流转税，其具有较强的链条性，法理逻辑相对简单。但房地产行业的增值税具有较强的特殊性，在计税方法、进项税额计算及管理、增值税预缴、土地成本在销售额中扣除等诸多事项方面，存在较细致和复杂的细节问题，广大房地产企业应予以高度重视，在日常涉税管理、内控建设、税务实务处理环节准确把握政策要点，正确应对。

作者：中汇盛胜（北京）税务师事务所合伙人 孔令文/专业助理 高馨语

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

### 企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品，企业所得税上应视同销售处理吗？

#### 1. 企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品，企业所得税上应视同销售处理吗？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第512号）第二十五条规定：“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）规定：“三、企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。”

#### 2. 企业预缴时享受了小型微利企业所得税优惠，汇算清缴时发现不符合小型微利企业条件的怎么办？

答：《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》（国家税务总局公告2019年第2号）已经做出了明确规定，只要企业在预缴时符合小型微利企业条件，预缴时均可以预先享受优惠政策。但是，由于小型微利企业判断条件，如资产总额、从业人员、应纳税所得额等是年度性指标，需要按照企业全

年情况进行判断。因此，企业在汇算清缴时需要准确计算相关指标并进行判断，符合条件的企业可以继续享受税收优惠政策，不符合条件的企业，停止享受优惠，正常进行汇算清缴即可。

### 3. 2020 年以后公益性捐赠税前扣除资格的有效期为几年？

答：《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部公告 2020 年第 27 号）第六条规定，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。

### 4. 高新技术企业或科技型中小企业的亏损弥补年限是如何规定的？

答：根据《财政部 税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》（财税〔2018〕76 号）规定，“自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格（以下统称资格）的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。”

来源：北京税务

## 装修业务涉税处理，看这篇！

不管你是买房子、租房子，总是绕不开装修。而关于装修的税收问题，你又知道多少呢？

### 一、增值税

装修服务，属于建筑服务中的装饰服务，当前适用的增值税税率为 9%。

需要特别注意的是，物业服务企业为业主提供的装修服务，按照“建筑服务”缴纳增值税，适用税率 9%；而物业管理服务，按照“现代服务-商务辅助服务”缴纳增值税，适用税率 6%。

（虽然都是物业公司提供的服务，实质却是完全不一样呢！）

政策指路：《关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140 号）第十五条规定：物业服务企业为业主提供的装修服务，按照“建筑服务”缴纳增值税。

### 二、企业所得税

问：企业发生的装修支出，可不可以一次性列支呢？

答：不可以。如果是对租入的房屋进行装修，应作为长期待摊费用按照规定摊销；如果是对自有的房屋进行装修，应并入房屋的固定资产计税基础计提折旧。

政策指路：（1）《中华人民共和国企业所得税法》第十三条规定：在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出，作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：……（二）租入固定资产的改建支出。

（2）《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）第四条规定：

如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

### 三、个人所得税

个人转让住房时，支付的住房装修费用可以在缴纳个人所得税时作为合理费用扣除。但是应提供实际支付装修费用发票，并且发票上所列付款人姓名与转让房屋产权人一致。

同时，可扣除的装修费用有上限：

①已购公有住房、经济适用房：最高扣除限额为房屋原值的 15%；

②商品房及其他住房：最高扣除限额为房屋原值的 10%。

要注意的是，一套房屋的装修费用只能扣除一次。也就是说，如果之前你购入的房屋就为装修房，即合同注明房价款中含有装修费（铺装了地板，装配了洁具、厨具等）的，之后再转让，就不得再扣除装修费用了哦。

政策指路：《国家税务总局关于个人住房转让所得征收个人所得税有关问题的通知》（国税发〔2006〕108 号）第二条规定：对转让住房收入计算个人所得税应纳税所得额时，纳税人可凭原购房合同、发票等有效凭证，经



税务机关审核后，允许从其转让收入中减除房屋原值、转让住房过程中缴纳的税金及有关合理费用。第二条第三项规定：“合理费用是指：纳税人按照规定实际支付的住房装修费用、住房贷款利息、手续费、公证费等费用。

#### 四、房产税

企业对自有房屋进行装修，属于与房屋不可分割、不可移动的部分，应并入房产原值缴纳房产税。

政策指路：根据《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）第二条规定：为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

#### 五、土地增值税

问：现在市面上很多新房都是精装房，那么对于精装房的装修部分，可否作为土地增值税的扣除项目呢？

答：可以的。对于房地产开发企业，如果销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本，作为土地增值税的扣除项目。

政策指路：《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第四条规定：土地增值税的扣除项目：……（四）房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。

#### 六、印花税

问：签订装修合同是否需要缴纳印花税呢？

答：需要。普通房屋的装修合同，应按照“加工承揽合同”缴纳印花税。

政策指路：根据《中华人民共和国印花税法暂行条例》（国务院令 第 11 号）附件《印花税法目税率表》规定：“加工承揽合同包括加工、定作、修缮、修理、印刷、广告、测绘、测试等合同。立合同人按加工或承揽收入万分之五贴花。”

来源：厦门税务

## 哪些是企业所得税不征税收入？

收入总额的构成：企业所得税的收入总额包括应税收入、免税收入、不征税收入。

### 不征税收入有哪几种？

#### 01. 财政拨款

指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金。

纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

#### 02. 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金

行政事业性收费：

指依法在实施社会公共管理，以及在提供特定公共服务过程中，向特定对象收取并纳入财政管理的费用。

政府性基金：

指企业依法代政府收取的具有专项用途的财政资金。

对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费，准予作为不征税收入，于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除；未上缴财政的部分，不得从收入总额中减除。

#### 03. 国务院规定的其他不征税收入

指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金。

"包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。"

企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- ① 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- ② 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- ③ 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

#### 注意事项：

企业将符合条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

#### 不征税收入的企业所得税税务处理

符合税法规定条件的不征税收入不计入企业所得税应纳税所得额，不征收企业所得税。

不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除。

不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

来源：浙江财税 12366 服务中心

### 关于个人所得税《纳税记录》开具，12366 本周热点来啦

个人所得税《纳税记录》您见过吗？在我们的日常生活中它可是有着非常重要的作用呢！在上海办理居住证、人才引进落户、办理购房贷款以及旅游签证时都可能会用到。那么，个人所得税纳税记录如何开具？遇到特殊情况如何处理？今天，小编为您带来了《纳税记录》相关的 12366 热点问答，一起来看看吧~

#### 1. 我要办理上海居转户，得知需提供个人所得税《纳税记录》，应该如何查询和打印呢？

答：按照查询时间需分两种操作路径：

2018 年及以前的纳税证明，可通过“上海市电子税务局”网站开具纳税清单。在“上海市电子税务局”（搜索上海市电子税务局或输入以下网址：<https://etax.shanghai.chinatax.gov.cn/>）完成注册和登陆后，选择【我要办税】，点击【证明开具】后，进入【个人所得税纳税清单查询和申请】模块，选择“税款所属期”后点击“查询”，即可获得个人所得税纳税清单。如需打印，点击【纳税清单下载申请】即可下载到 PDF 文件格式的纳税清单（密码是身份证号码的后 6 位，若包含字母需要大写）。

2019 年及以后的纳税证明，可通过“自然人电子税务局”网站开具纳税记录。（输入网址：<https://etax.chinatax.gov.cn/>直接进入或通过国家税务总局上海市税务局 <http://shanghai.chinatax.gov.cn/> 点击“自然人电子税务局”或通过上海市电子税务局“登录”界面，点击选择“实名登录”下“自然人电子税务局”按钮即可）完成注册和登录后，即可通过自然人电子税务局网页版中的【特色应用】使用【纳税记录开具】功能，选择“申报日期”后点击【生成纳税记录】即可预览和下载纳税记录。

#### 2. 我去年有几个月收入比较低，税额为零，但是都正常申报了，可以开具个人所得税《纳税记录》吗？

答：可以。

纳税人 2019 年 1 月 1 日以后取得应税所得并由扣缴义务人向税务机关办理了全员全额扣缴申报，或根据税法规定自行向税务机关办理纳税申报的，不论是否实际缴纳税款，均可以申请开具个人所得税《纳税记录》。

#### 3. 我的个人所得税《纳税记录》可以委托他人帮忙开具吗？

答：可以。

根据《国家税务总局关于将个人所得税〈税收完税证明〉(文书式)调整为〈纳税记录〉有关事项的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 55 号)第四条规定,纳税人可以委托他人持下列证件和资料到办税服务厅代为开具个人所得税《纳税记录》,材料包括委托人及受托人有效身份证件原件和委托人书面授权资料。

来源:上海税务

## “居民” VS “非居民”? 一文帮您理清

### 一、身份判定

#### 1. 居民个人:

在中国境内有住所,或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满一百八十三天的个人。

#### 2. 非居民个人:

在中国境内无住所又不居住,或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满一百八十三天的个人。

《中华人民共和国个人所得税法》

两个标准:

#### 1. 境内有无住所:

因户籍、家庭、经济利益关系而在境内习惯性居住的个人。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》

#### 2. 境内居住天数:

无住所个人一个纳税年度内在中国境内累计居住天数,按照个人在中国境内累计停留的天数计算。

在中国境内停留的当天满 24 小时的,计入中国境内居住天数,在中国境内停留的当天不足 24 小时的,不计入中国境内居住天数。

(财政部 税务总局公告 2019 年第 34 号)

### 二、纳税义务

#### 1. 一般规定:

居民个人:从中国境内和境外取得的所得,缴纳个人所得税。

非居民个人:从中国境内取得的所得,缴纳个人所得税。

《中华人民共和国个人所得税法》

#### 2. 补充说明:

在一个纳税年度内在中国境内居住累计不超过 90 天的非居民个人,其来源于中国境内的所得,由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分,免于缴纳个人所得税。

在中国境内无住所的个人,在中国境内居住累计满 183 天的年度连续不满六年的,经向主管税务机关备案,其来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得,免于缴纳个人所得税。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》

### 三、身份转换

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:

#### 1. 非居民→居民

无住所个人预先判定为非居民个人,因延长居住天数达到居民个人条件的,

(1) 一个纳税年度内税款扣缴方法保持不变,年度终了后按照居民个人有关规定办理汇算清缴。

(2) 但该个人在当年离境且预计年度内不再入境的,可以选择在离境之前办理汇算清缴。

#### 2. 居民→非居民

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,

(1) 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。

(2) 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。

3. 预计境内居住天数 $\leq 90$ , 实际 $> 90$  (或协定居民预计境内居住天数 $\leq 183$ , 实际 $> 183$ )

无住所个人预计一个纳税年度境内居住天数累计不超过 90 天, 但实际累计居住天数超过 90 天, 或者对方税收居民个人预计在税收协定规定的期间内境内停留天数不超过 183 天, 但实际停留天数超过 183 天的。

(1) 待达到 90 天或者 183 天的月度终了后 15 天内, 应当向主管税务机关报告。

(2) 就以前月份工资薪金所得重新计算应纳税款, 并补缴税款, 不加收税收滞纳金。

(财政部 税务总局公告 2019 年第 35 号)

来源: 上海税务

## 法规速递

### 企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品, 企业所得税上应视同销售处理吗?

#### 国家税务总局浙江省税务局公告 2020 年第 5 号

为推动落实《优化营商环境条例》, 深化税收领域“放管服”改革, 加大推广使用电子发票的力度, 按照国家税务总局的统一部署, 国家税务总局浙江省税务局(以下简称“浙江省税务局”, 下文类同)决定开展增值税专用发票电子化(以下简称“专票电子化”)试点工作。现将有关事项公告如下:

一、自 2020 年 10 月 28 日起, 在杭州市新设立登记的纳税人(以下称“新办纳税人”)中开展专票电子化试点, 试点纳税人范围由杭州市税务局确定, 受票范围为杭州市税务局管辖范围内的纳税人。

自 2020 年 11 月 1 日起, 杭州市试点纳税人开出的增值税电子专用发票(以下简称“电子专票”)受票范围, 扩至浙江省税务局和宁波市税务局管辖范围内的纳税人。

二、电子专票属于税务机关监制的发票, 其法律效力、基本用途、基本使用规定等与纸质增值税专用发票(以下简称“纸质专票”)相同。

电子专票采用电子签名代替发票专用章(票样见附件)。电子专票的发票代码为 12 位, 编码规则: 第 1 位为 0, 第 2-5 位为地区代码, 第 6-7 位代表年度, 第 8-10 位代表批次, 第 11-12 位为 13。发票号码为 8 位, 按年度、分批次编制。

三、需要开具纸质增值税普通发票、增值税电子普通发票、纸质专票、电子专票、机动车销售统一发票和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。税务机关应当向纳税人免费发放税务 UKey, 并做好相关纳税服务工作。

四、试点纳税人向规定范围内的受票方开具增值税专用发票时, 既可以开具电子专票, 也可以开具纸质专票。受票方索取纸质专票的, 应当开具纸质专票; 向规定范围外的纳税人开具增值税专用发票时, 应当开具纸质专票, 暂不得开具电子专票。

五、税务机关按照电子专票和纸质专票的合计数为试点纳税人核定增值税专用发票领用数量。电子专票和纸质专票的增值税专用发票(增值税税控系统)最高开票限额应当相同。

六、试点纳税人开具电子专票后, 发生销货退回、开票有误、应税服务中止、销售折让等情形, 应当凭增值税发票管理系统校验通过的《开具红字增值税专用发票信息表》开具红字电子专票。

七、单位和个人可以通过全国增值税发票查验平台(<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>)对电子专票信息进行查验; 可以通过全国增值税发票查验平台下载增值税电子发票版式文件阅读器, 查阅电子专票并验证电子签名有效性。

八、受票方取得电子专票用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税的, 应当登录浙江增值税发票综合服务平台(<https://fpdk.zhejiang.chinatax.gov.cn>)确认发票用途。

九、纳税人以电子专票的纸质打印件作为税收凭证的, 必须同时保存打印该纸质件的电子专票。

十、本公告自 2020 年 10 月 28 日起施行。

特此公告。

附件：增值税电子专用发票（票样）

×× 增值税电子专用发票									发票代码：		
									发票号码：		
									开票日期：		
									校验码：		
机器编号：											
购买方	名称：						密				
	纳税人识别号：							码			
	地址、电话：								区		
	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）		
销售方	名称：						备				
	纳税人识别号：							注			
	地址、电话：										
	开户行及账号：										
收款人：			复核：			开票人：					

国家税务总局浙江省税务局

2020 年 10 月 28 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/>

