

中汇观点

关于对《税务规范性文件制定管理办法》（征求意见稿）的修改建议

国家税务总局：

为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，严格规范税务执法行为，维护纳税人缴费人合法权益，贵局决定对《税务规范性文件制定管理办法》（国家税务总局令第 41 号公布，第 50 号修改，以下简称“征求意见稿”）作出修改，并向社会公开征求意见。为此，中汇江苏税务师事务所组织由本所资深税务师、律师、博士等组成的专家团队，对《征求意见稿》进行了讨论与研究。我们认为，《征求意见稿》建立税务规范性文件权益性审核机制，是税务部门践行以人民为中心的发展思想，全心全意服务纳税人缴费人的重大举措，体现出为纳税人缴费人办实事的重要理念。

就部分条款，我们提出如下修改建议，供贵局参考：

一、第六条修改建议

修改建议：第六条增加一款：“对于应通过而未通过税务规范性文件形式予以规范的，税务行政相对人可以提请制定机关上级税务机关‘纳税服务部门’或‘政策法规部门’进行审查。”

修改理由：实务工作中，有时会出现税务机关通过“办法”“规定”“规程”“规则”以外的形式出台影响税务行政相对人的规范性文件行为。虽然这些文件形式上不符合税务规范性文件规定，但是其实质上属于税务规范性文件。这些形式上不属于税务规范文件的文件规避了前置程序，对此，纳税人只能通过复议、诉讼等手段维护自身权益。相关救济手段滞后，建议予以前置。

二、第十二条修改建议

修改建议：将第十二条第二款“税务规范性文件有下列情形之一的，制定机关应当及时作出解释”修改为“税务规范性文件有下列情形之一的，制定机关应当及时作出解释并对外公告”

修改理由：税务机关对税务规范性文件的解释是对其原规范性文件的补充，其具有普遍约束力并在一定期限内反复适用，也将会影响税务行政相对人的权益。因此，税务机关应当及时作出解释并对外公告，以发挥税务规范性文件的作用，保护税务行政相对人知情权等相关权益。

三、第十四条修改建议

修改建议：将第十四条第三款“与法律、法规、规章或者上级机关决定配套实施的税务规范性文件，其施行日期需要与前述文件保持一致的，不受本条第一款、第二款时限规定的限制。”修改为“与法律、法规、规章或者上级机关决定配套实施的税务规范性文件，其施行日期需要与前述文件保持一致的，不受本条第一款、第二款时限规定的限制。税务行政相对人已执行前述文件的，可申请按税务规范文件重新执行。”

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。

修改理由：实务中，常会出现税务机关颁布税务规范性文件对相关法律、法规进行进一步解释的情况，但作为解释的规范性文件与税务机关已经按照自身对法律法规的理解加以执行的做法不一致，可能影响税务行政相对人的权益。因此，本着维护纳税人权益的立场出发，在规范性文件出台前纳税人因执行法律法规导致权益受损的，税务规范文件出台后纳税人有权提出申请，按规范文件重新执行。

四、第十七条修改建议

修改建议：《征求意见稿》将第十七条进行了修改，包括删除第二、三、四款中有关“应当向社会公开征求意见”的内容，建议保留原《管理办法》第十七条第二、三、四款，即保留以下内容：

“听取意见可以采取书面、网络征求意见，或者召开座谈会、论证会等多种形式。

除依法需要保密的外，对涉及税务行政相对人切身利益或者对其权利义务可能产生重大影响的税务规范性文件，起草部门应当向社会公开征求意见。

法律、行政法规对规范性文件公开征求意见期限有明确规定的，从其规定。”

修改理由：一方面，《国务院办公厅关于加强行政规范性文件制定和监督管理工作的通知》（国办发〔2018〕37号）第二条第（五）项对行政规范性文件制定过程中广泛征求社会意见作出了规定：“除依法需要保密的外，对涉及群众切身利益或者对公民、法人和其他组织权利义务有重大影响的行政规范性文件，要向社会公开征求意见。起草部门可以通过政府网站、新闻发布会以及报刊、广播、电视等便于群众知晓的方式，公布文件草案及其说明等材料，并明确提出意见的方式和期限。对涉及群众重大利益调整的，起草部门要深入调查研究，采取座谈会、论证会、实地走访等形式充分听取各方面意见，特别是利益相关方的意见。建立意见沟通协商反馈机制，对相对集中的意见建议不予采纳的，公布时要说明理由。”

另一方面，税务机关拟制定的税务规范性文件与税务行政相对人切身利益或者权利义务密切相关的，制定规范文件过程中向社会公开征求意见，有利于公民有序参与规范性文件制定过程，维护税务行政相对人的合法权益。另外，在公开征求意见的过程中，可以获取基层税务工作人员、专家的意见，以提高税务规范文件的合理性、科学性以及可行性，更有效的发挥税务规范文件的作用。

因此，建议保留原《管理办法》第十七条第二、三、四款。

五、第十九条修改建议

修改建议：将《征求意见稿》中关于第十九条第一款“税务规范性文件送审稿应当由起草部门负责人签署后，依次送交纳税服务部门和政策法规部门审查。”修改为“税务规范性文件送审稿应当由起草部门负责人签署后，同时送交纳税服务部门和政策法规部门审查。”

修改理由：税务规范性文件的制定既要突出权益性审核，也要突出合法性审核。纳税服务部门和政策法规部门的具体分工各有侧重，同等重要，不应先权益后合法，这样可以维护税法的强制性。同时审核，各有侧重，可以提高效率，避免在某一环节挤压停滞，也可以避免前一部门的审核意见影响后一部门的研究判断。

六、征求意见稿“增加一条，作为第二十二条”修改建议

修改建议：将《征求意见稿》“增加一条，作为第二十二条”第一款第一项“（一）是否无法律法规依据减损税务行政相对人的合法权利和利益，或者增加其义务”修改为“（一）是否违法、违规减损税务行政相对人的合法权利和利益，或者增加其义务；”

修改理由：如果税务规范性文件在无法律法规依据的基础上减损税务行政相对人的合法权利和利益，或者增加其义务，实质上仍然属于违法、违规减损税务行政相对人的合法权利和利益，或者增加其义务。同时，该表述与原《管理办法》第二十五条第五项“是否违法、违规减损税务行政相对人的合法权利和利益，或者违法、违规增加其义务；”表述应保持一致，以免引起歧义。

七、第三十条修改建议

修改建议：将第三十条第一款“制定机关的起草部门和政策法规部门应当及时跟踪了解税务规范性文件的施行情况。”修改为“制定机关的起草部门和政策法规部门及纳税服务部门应当及时跟踪了解税务规范性文件的施行情况。”

修改理由：一方面，《征求意见稿》中增加了纳税服务部门对税务规范性文件进行权益性审核的相关内容，因此纳税服务部门也有责任及时跟踪和了解税务规范性文件的施行情况。另一方面，纳税服务部门与税务行政相对人接触机会更多，能更直接、便捷、有效的了解税务规范性文件的施行情况。

八、第四十条修改建议

修改建议：在第四十条第一款后增加“并及时将处理结果反馈税务行政相对人”，即将其修改为“税务行政相对人认为税务规范性文件违反法律、法规、规章或者上级税务规范性文件规定的，可以向制定机关或者其上一级税务机关书面提出审查的建议，制定机关或者其上一级税务机关应当依法及时研究处理并及时将处理结果反馈税务行政相对人。”

修改理由：税务行政相对人对税务规范性文件申请合法性审查，主要有三个途径，一是对具体行政行为申请行政复议时，二是在对行政行为提起诉讼时，三是按照《税务规范性文件制定管理办法》第四十条的规定对税务规范性文件提请合法性审查。《行政复议法》及《税务行政复议规则》对税务规范性文件合法性审查的时间作出了规定，即行政复议机关对被申请规定有权处理的，应当在 30 日内依法处理；无权处理的，应当在 7 日内按照法定程序逐级转送有权处理的行政机关依法处理，有权处理的行政机关应当在 60 日内依法处理。但是《税务规范性文件制定管理办法》仅明确了纳税人可以对违反法律法规的税务规范性文件提起审查的建议，却没有明确审查的时限规定，也没有明确税务机关应将审查的处理结果及时反馈给提起审查建议的税务行政相对人，不利于维护税务行政相对人的合法权益。因此建议本条明确税务机关应及时将处理结果反馈给税务行政相对人或者明确审查的时限。

作者：中汇江苏税务师事务所

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

不同资产划转情形下企业重组税法适用政策分析（上篇）——企业所得税政策篇

近年来，随着我国经济快速发展，国家政策导向鼓励，我国企业并购重组规模和数量不断攀升。而划转作为资产整理、剥离的重要整合手段在企业并购重组过程中得到了广泛应用。尽管企业重组有利于企业资源的重新整合和配置以达到优化企业经营和效益的目的，但从税法层面，资产的划转往往伴随着资产所有权在参与重组主体之间的转移变动而触发相应税项的纳税义务，因此税收成本构成了企业资产划转重组过程中需要重点考量和权衡的关键决策因素。所以出于鼓励和支持企业重组以优化企业兼并重组市场的考量，国家税务总局应国务院要求也制定了有关企业重组的各项税收优惠政策。但是值得注意的是，出于鼓励和反避税平衡的考量，中国税法对有关企业重组交易适用相关税收优惠也提出了各种条件和要求，这也意味着企业在选择重组交易时需要对交易安排进行重点审视以规避税务风险。本文将围绕企业重组交易中的资产（包括股权）划转行为，旨在针对不同情形下的资产划转所涉不同税项的税法适用政策和规则进行简要分析，供相关领域人士在实务中作参考。

一、资产（包含股权，下同）划转的四种形式

目前我国关于划转的税收规范性文件最主要的两个所得税文件分别为《财政部、国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税[2014]109号，以下简称“109号文”）及《国家税务总局关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第40号，以下简称“40号公告”），其中40号公告又将资产划转限定在以下四种情形：

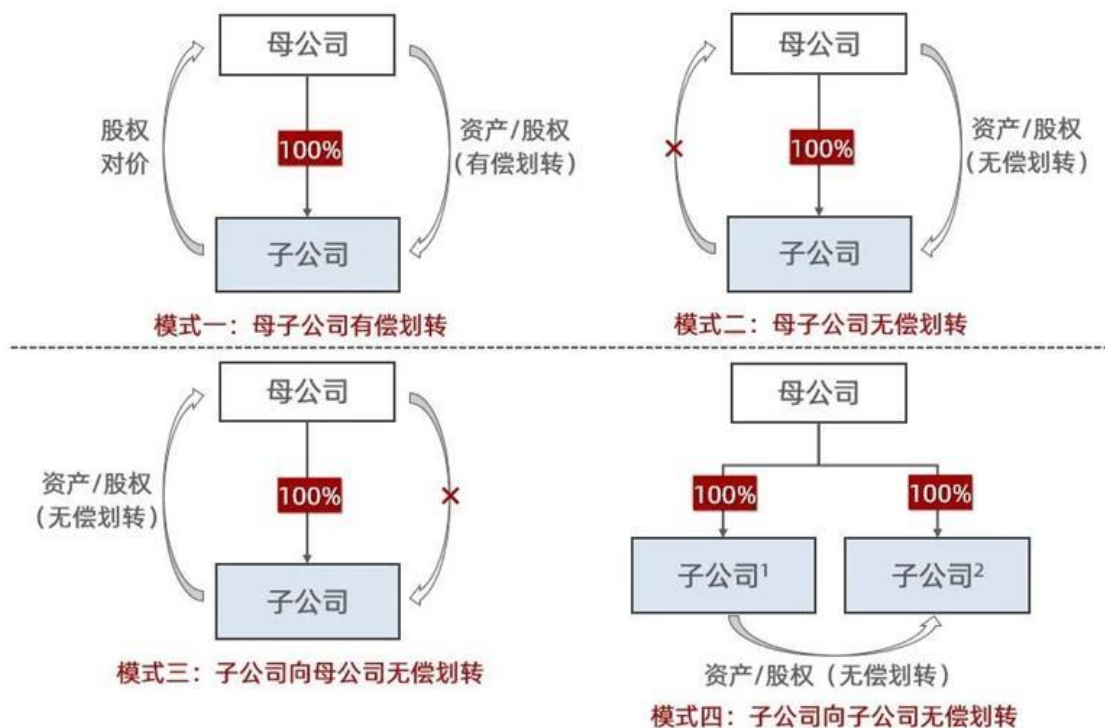


图 1

1. 100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司100%的股权支付。此种情形以下简称：“母—子”有偿划转（如图1-模式一所示）。
2. 100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司没有获得任何股权或非股权支付。此种情形以下简称：“母—子”无偿划转（如图1-模式二所示）。
3. 100%直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付。此种情形以下简称：“子—母”无偿划转（如图1-模式三所示）。
4. 受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付。此种情形以下简称：“子—子”无偿划转（如图1-模式四所示）。

二、四种资产划转情形的财税处理

（一）企业所得税及会计处理

目前我国关于资产划转的企业所得税及会计处理，主要是围绕109号文第三条及40号公告相关规定展开。其中109号文第三条规定，

“对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

- ①划出方企业和划入方企业均不确认所得。
- ②划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。
- ③划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。”

符合条件的划转资产业务可以选择按照规定进行特殊性税务处理，该特殊性税务处理实质是给予了划出方企业和划入方企业一个所得税“优惠政策”，即符合条件的划出方企业和划入方无需确认被划转资产所得缴纳企业所得税。而后，为了更好地落实109号文执行过程中的征管问题，总局发布了补丁文件40号公告对109号文相关口径进一步进行明确，接下来我们就40号公告中四种划转情形的财税处理分别向大家进行解析和说明。

1. “母—子”有偿划转

40号公告中第一条第（一）项关于“母—子”有偿划转情形有如下规定：“母公司按增加长期股权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定。”，该规定实际上间接的打破了我们对于“划转”应为“无偿划转”的固有认知，也就是说从该规定上看，“划转”既可以是“无偿划转”也可以是“有偿划转”。而所谓的“有偿”则是在资产划出过程中取得的股权支付对价，实务中这种股权支付对价形式上既可以表现为“实收资本”，也可以表现为“资本公积”。

（1）业务实质

从40公告上述表述的具体内容看，实质上是将该种资产划转的形式等同于母公司以被划转资产向子公司进行非货币性资产增资。

（2）会计处理

相应的会计处理原则上应如下（以固定资产为例）：

① 母公司

借：长期股权投资—子公司

 累计折旧

 固定资产减值准备

 贷：固定资产

② 子公司

借：固定资产

 贷：实收资本或资本公积

（3）特殊性税务处理规则

如果划转的形式满足109号文规定的特殊性税务处理适用条件，则母公司层面按照投资处理但无需确认划转资产的转让所得，且应按照被划转资产计税基础增加对子公司长期股权投资计税基础。子公司层面按接收投资处理，取得资产的计税基础以被划转资产的原计税基础确定。

但需要提醒大家的是，40号公告中所提及的“账面净值”并非会计概念上的账面净值，而是税法层面的“计税基础”概念。会计层面资产的账面净值与税法层面资产的账面净值因如下情形可能存在差异：

- 1) 在划转资产计提折旧或者摊销的情况下，会计折旧或摊销与税法折旧或摊销存在差异；
- 2) 存在划转资产计提减值准备的情形；
- 3) 长期股权投资或者投资性房地产以公允价值模式计量而税法以历史成本计量等情形。

所以当划出方（母公司）划出资产的会计账面净值与计税基础存在差异时，母公司增加长期股权投资和划入方（子公司）取得资产的计税基础都应按照被划转资产的原计税基础确定，而不是会计层面上的账面净值。这主要是出于企业所得税计税基础链条完整性的考量。（其他划转情形下存在类似问题不再赘述）

2. “母—子”无偿划转

与母子公司之间的有偿划转不同的是，40号公告中第一条第（二）项关于“母—子”无偿划转的情形规定，因母公司没有获得股权或非股权支付，母公司按冲减实收资本（包括资本公积，下同）处理，子公司按接受投资处理。

（1）会计处理

相应的会计处理原则上应如下（以固定资产为例）：

① 母公司

借：实收资本或资本公积

 累计折旧

 固定资产减值准备

 贷：固定资产

② 子公司

借：固定资产

贷：实收资本或资本公积

(2) 会计处理争议

按照 109 号文和 40 号公告关于资产或股权划转适用特殊性税务处理的条件和要求，即划出方企业和划入方企业均未会计上确认损益。这导致征管实践中各地税务机关认为，按照 40 号公告的要求划转双方在会计上针对“母—子”无偿划转的情形应该严格按照公告中所表述的进行会计处理，由此产生了比较大的争议。争议的焦点主要围绕在以下几个方面：

1) 企业是否必须严格遵从国家税务总局而非财政部的规范性文件作出的会计处理规定？40 号公告公告包括其特殊性税务处理报送资料实际上强调的都是划转双方在划转交易上不能确认会计损益，而且按照 109 号文和 40 号公告对划转适用特殊性税务处理所要求 100%全资持股关系的这个前提，在会计处理上按照会计准则的要求进行处理也无需确认会计损益。

2) 母公司无偿划出资产是否也应计入长期股权投资进行会计处理？因为按照财政部会计准则的相关规定，这实质上属于一种权益性交易。

3) 母公司会计账面不存在足额的实收资本或资本公积可供冲减时，母公司账务该如何处理。

(3) 特殊性税务处理规则

按照 109 号文和 40 号公告所确立的规则，母子公司之间做无偿划转在特殊性税务处理上，母公司无需确认资产转让所得；子公司按接收投资处理，取得资产的计税基础以被划转资产的原计税基础确定。

这个规则看似同样可以享受到企业所得税的税收优惠，但是却会出现母公司在划转后对子公司的计税基础如何确认进而影响后期子公司股权转让的税收问题。对于母子公司的有偿划转，40 号公告规定母公司可以按照划转资产的计税基础增加对子公司长期股权投资的计税基础。但是对于母子公司之间的无偿划转，40 号公告规定母公司要减少实收资本或资本公积，子公司做投资处理增加实收资本或资本公积，这样的规定就导致了母子公司之间在权益性交易的处理上出现了错配。一个非常核心的问题，一方面是母公司减少实收资本或资本公积减的是谁的资？很明显只能是母公司的股东的投资，对于母公司的股东而言，自己的子公司将资产划转到孙公司里，并没有出现投资价值的减少，怎么能对应到减资呢？另外一个方面，接受划转资产的子公司做投资处理，那么对应到另外一面划转资产的母公司自然应该按照增资处理，整个业务链条的逻辑才能协调。40 号公告似乎没有仔细考量这个问题，所以这会引发两个层面的税务问题：

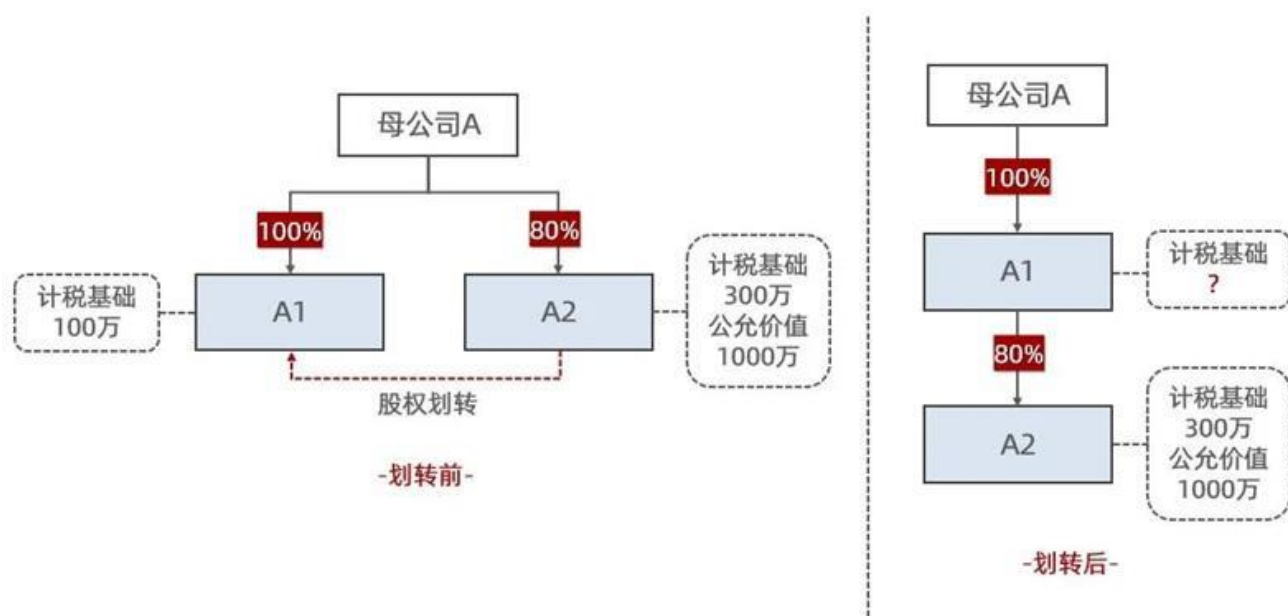


图 2

一是，（如图 2 所示）假设母公司 A 对子公司 A1 的长期股权投资的计税基础是 100 万，母公司将持有的子公司 A2 的股权（计税基础 300 万，公允价值 1000 万）划转给 A1。如果母子公司是按照有偿划转的模式，那么 A 划

转后对 A1 的长期股权投资计税基础是 400 万（100 万+300 万），A 后期转让 A1 可以扣除的股权计税基础就是 400 万。但是如果是走无偿划转的模式，按照目前 40 号公告的政策没有规定 A 可以增加对 A1 的长期股权投资的计税基础，这样就会导致 A 后期转让 A1 时可以扣除的股权计税基础如何确定成为了问题。是按照 100 万确认还是按照 400 万确认？如果只能按照 100 万扣除，那么消失掉的 300 万的计税基础会极大影响母公司的转让税负。

二是，按照 40 号公告所规定的形式，母公司要冲减实收资本或资本公积，那么冲减的就只能是股东的实收资本或资本公积。那么未来股东减资或撤资的时候，按照《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，“34 号公告”）的规定，投资企业从被投资企业撤资或减资的，需要先冲减初始投资视为投资收回。那按照 40 号公告的处理规则，母公司的股东未来减资或撤资的时候，能够冲减的初始投资是多少？是原始投资还是按照 40 号公告冲减了 300 万后的金额？这是一个值得大家关注和思考的问题。

我们认为母子公司之间的无偿划转和有偿划转情形只是在形式上存在是否取得股权支付对价的问题。一方面是从财政部会计准则的角度来看，母公司无偿划转给全资子公司的资产就构成权益性交易，母公司需要增加对子公司的长期股权投资成本，子公司增加资本公积，该处理不会确认会计损益；另一方面无论是否取得额外的股权支付对价，母公司在划转前后实际上都享有子公司 100% 的股东权益。那么在该划转情形下母公司理论上应与“母—子”有偿划转情形中母公司享有同等的税收待遇。因此，在“母—子”无偿划转情形确定划转后子公司股权计税基础时，我们建议母公司应积极与主管税务机关沟通，并争取按照被划转资产计税基础增加子公司长期股权投资计税基础。

3. “子—母”无偿划转

40 号公告中第一条第（三）项关于“子—母”无偿划转情形有如下规定：“母公司按收回投资处理，或按接受投资处理，子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础，相应调减持有子公司股权的计税基础。”

(1) 业务实质

从 40 号公告上述表述的具体内容看，实质上就是子公司以划转资产的形式对母公司进行减资，且该减资无需按照 34 号公告规定的撤回或减少投资的所得税处理方式确认所得或者损失。

这里需要提醒各位的是，此种划转情形原文虽然提及母公司按收回投资处理，或按接收投资处理，但实务中极少见到母公司按接收投资处理的案例，主要原因是该种划转情形业务实质与减资的业务实质更加吻合，且按接收投资处理会产生母子公司交叉持股的现象，进而产生系列公司管理问题。另原文表述子公司只能按冲减实收资本处理并未将资本公积囊括进来，那是不是意味着该种划转情形子公司需要在工商层面通过减资程序来实现？我们理解按照 40 号公告的立法原意，包括从母公司向子公司无偿划转的场景来看，该模式下子公司冲减资本公积也应属于适用范围。一方面是因为实务中企业走减资程序非常麻烦，另一方面也要考量企业的实收资本够不够冲减的问题。

(2) 会计处理

相应的会计处理原则上如下（以固定资产为例）：

① 母公司

借：固定资产

贷：长期股权投资—子公司

② 子公司

借：实收资本

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

(3) 特殊性税务处理规则

特殊性税务处理上，母公司按收回投资处理，取得资产的计税基础按照被划转资产的原计税基础确定，且按照被划转资产计税基础调减子公司长期股权投资计税基础；子公司按分配资产处理，且无需确认分配资产的所得。

但是，实务中按照该种方式处理可能会存在把长期股权投资计税基础及实收资本冲减成负数的特殊情形。例如母公司出资 5000 万成立子公司，子公司经过多年良好运营使得净资产增长到 6 亿元，现子公司拟将账面净值 1.5

个亿的固定资产划转给母公司，如果按照上述处理方式将会出现母公司的长期股权投资计税基础为-1 亿元，子公司的实收资本为-1 亿元的特殊情况。那么实务中出现这种情况，企业还能否适用划转的特殊性税务处理政策，以及如何将该种情况转化为正常划转的情形，都是企业需要考量的问题。

4. “子—子” 无偿划转

40 号公告中第一条第（四）项关于“子—子” 无偿划转情形有如下规定：“受同一或相同多家母公司 100% 直接控制的子公司之间，在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，划出方没有获得任何股权或非股权支付。划出方按冲减所有者权益处理，划入方按接受投资处理。”

(1) 业务实质

尽管从形式上来看全资子公司向全资子公司进行资产无偿划转在不改变股权结构的情况下相较于单纯的母子公司结构下的资产划转会显得比较复杂，但是实质仍然可以分解为两步交易步骤。即：第一步，资产划出的子公司视为以划转资产向母公司进行减资分配；第二步，母公司取得划转资产后以该资产向划入资产的子公司进行增资。

(如图 3 所示)

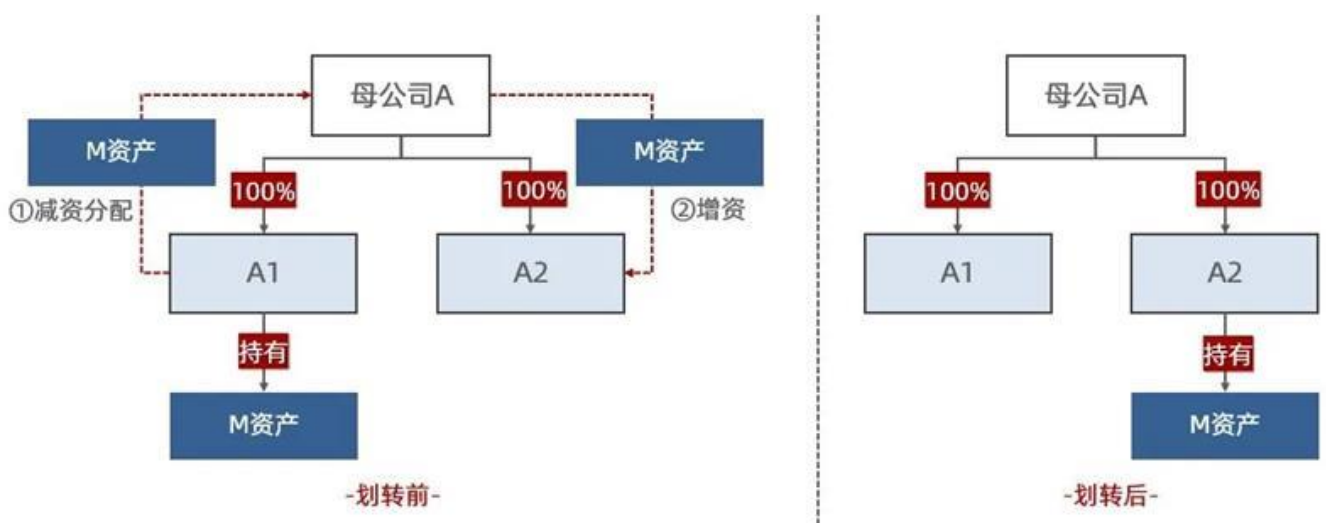


图 3

通过拆解，实际上就将“子—子” 无偿划转的模式拆分为 40 号公告所规定的“子—母” 无偿划转+“母—子” 有偿划转的结合。

(2) 会计处理

相应的会计处理原则上如下（以固定资产为例）：

① 母公司

借：长期股权投资—子公司 A1

贷：长期股权投资—子公司 A2

② 子公司 A1

借：实收资本或资本公积

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

③ 子公司 A2

借：固定资产

贷：实收资本或资本公积

(3) 特殊性税务处理规则

特殊性税务处理上，母公司按照子公司 A1 划出股权或资产的原计税基础减少对子公司 A1 长期股权投资的计税基础，并相应增加对子公司 A2 长期股权投资的计税基础；子公司 A1 按分配资产处理，且无需确认分配资产的所得；子公司 A2 按接收投资处理，且取得资产的计税基础按照按被子公司 A1 划转资产的原计税基础确定。

其他税种的税务处理敬请期待下篇。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所合伙人 傅吉俊/经理 郑会广 王殿会

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

不同资产划转情形下企业重组税法适用政策分析（下篇）——其他税种政策篇

（二）增值税税务处理

1. 资产重组的增值税政策适用

目前我国针对企业重组增值税的税务法规主要由《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年 13 号公告，以下简称“13 号公告”）、《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—营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36 号附件二，以下简称“36 号文”）构成。

两个文件规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让，不征收增值税。

根据上述文件规定，适用不征收增值税的资产重组方式包括合并、分立、出售、置换等方式，并未直接列举包含“划转”，但实务中关于划转资产能否适用上述不征收增值税政策依然存在争议，争议的焦点主要在于文件中“等”字涵盖的范围，即“等”字前适用不征收增值税政策的重组方式是否为穷尽列举。

此外文件规定“将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人”可以看出，划转过程中如果仅仅将实物资产划转也不能符合不征税的条件，但与该实物资产相关联的债权、负债和劳动力是否需要全部一并划转才能满足文件规定也颇具争议。

2. 其他实务问题

此外，在划转业务适用不征增值税处理规定过程中，仍有些细节问题需要在划转重组前需做详尽的考量。例如：

- ①如何向主管税务机关提供实物资产及相关联的债权、负债和劳动力一并划转的佐证材料；
- ②资产重组涉及的被划转资产能否开具发票，如能开具发票，该如何开具；
- ③划出资产适用不征增值税规定后对应的进项税额如何处理，是否需要进项税额转出；
- ④资产重组过程中被划转的资产如为其他无形资产能否适用上述不征收增值税的相关规定。

（三）土地增值税税务处理

1. 资产重组的土地增值税政策适用

我国现行土地增值税的重组税收政策为《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 21 号，以下简称“21 号公告”），文件中亦未提及“划转”这种企业重组形式可以适用暂不征收土地增值税的政策，虽然部分地方税务机关（例如重庆市地方税务局）曾以地方规范性文件的形式明确“同一投资主体内部所属企业之间无偿划转房地产，不征收土地增值税”，但实务中其他地区就划转房地产能否适用不征收土地增值税政策依然存在比较大的争议。值得关注的是，针对 40 号公告中四种划转情形第一种情形即“母—子”有偿划转，我们曾在企业所得税章节分析过，这种划转情形业务实质为母公司以被划转资产向子公司进行非货币性资产投资，这恰恰与 21 号公告第四条“单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税”的规定相契合。因此，我们认为“母—子”有偿划转情形理论上可以适用 21 号公告第四条暂不征土地增值税的规定，但相应地，另外三种形式的划转由于不存

在与 21 号公告暂不征土地增值税情形相匹配的业务实质，原则上也就无法适用 21 号公告暂不征土地增值税的税务政策。

2. 其他实务问题

(1) 改制重组后再转让房产土增计税基础如何延续问题

相对既往文件，21 号公告首次在文件中对改制重组后再转让房产的土地增值税扣除项目金额如何计算的问题进行明确，文件第六条规定：“改制重组后再转让房地产并申报缴纳土地增值税时，按购房发票确定扣除项目金额的，按照改制重组前购房发票所载金额并从购买年度起至本次转让年度止每年加计 5% 计算扣除项目金额，购买年度是指购房发票所载日期的当年。”，这实际上是将转让旧房的土增税扣除项目金额计算的规则应用在了改制重组前房产土增计税基础上。

(2) 选用土增重组暂不征土地增值税政策是否必定“节税”？

逻辑上，在划转资产时如果能适用暂不征土地增值税政策对企业来讲相当于递延了税款的缴纳时间，可以相对减轻企业资金压力税收负担，但事实由于土地增值税超额累进税率制度的存在，某些特殊情形下适用暂不征土地增值税政策反而会给企业带来绝对税款的损失。

举个例子，甲公司 2019 年名下有一套房产 M 当时市场价值为 90 万元，购房发票所载金额为 50 万元，2019 年甲公司将房产 M 划转到了其全资子公司乙公司名下并选择适用暂不征土地增值税的重组政策，2021 年乙公司又按照市场价值 160 万将房产 M 出售。

土增税计算金额比较（为了便于比较，计算过程不考虑相关税费及加计扣除成本）：

① 适用暂不征土地增值税的重组政策

乙公司应缴纳土地增值税金额： $(1,600,000 - 500,000) * 60\% - 500,000 * 35\% = 485,000.00$ 元

② 如不适用暂不征土地增值税的重组政策，即甲公司将房产 M 划转到其全资子公司乙公司名下时应视同销售并计算缴纳土地增值税：

甲公司应缴纳土地增值税金额： $(900,000 - 500,000) * 40\% - 500,000 * 5\% = 135,000.00$ 元

乙公司再次转让应缴纳土地增值税金额： $(1,600,000 - 900,000) * 40\% - 900,000 * 5\% = 235,000.00$ 元

甲、乙公司合计缴纳土地增值税金额： $135,000 + 235,000 = 370,000.00$ 元

从上述两种情况土地增值税金额对比可以发现，适用暂不征土地增值税的重组政策情况需要缴纳的土地增值税金额反而会比不适用暂不征土地增值税重组政策需要缴纳的土地增值税合计金额高。因此，企业在改制重组过程中应充分考量各项税务影响因素，并审慎选择适用重组政策。

(3) 关于 21 号公告中“房地产开发企业”的规定

21 号公告第五条规定：“上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。”，这条规定实际上是既往重组政策的延续，为了防止房地产企业利用政策漏洞以改制重组的名义变相转让房地产进行避税。但实务中对于“房地产开发企业”如何判定，各地税务机关执行口径也存在一定的差异。

（四）契税税务处理

资产重组的契税政策适用

我国现行契税的重组税收政策为《关于继续执行企业 事业单位改制重组有关契税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 17 号，以下简称“17 号文”），第六条第二款规定：“同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。”，其中母公司与其全资子公司之间的划转对应的是 40 号公告中“母—子”有偿划转、“母—子”无偿划转、“子—母”无偿划转三种情形，同一公司所属全资子公司之间的划转对应的是 40 号公告中“子—子”无偿划转情形，但这里需要注意的是，17 号文强调的同一公司所属全资子公司之间划转，那么 40 号公告中受相同多家母公司 100% 直接控制的子公司之间的划转情形理论上将无法适用免征契税的重组政策。

（五）印花税税务处理

资产重组的印花税政策适用

目前我国并没有专门针对印花税的重组政策，实务中，企业划转过程中可能涉及征收印花税的产权转移书据、营业账簿等应税凭证，是否需要缴纳印花税，以及缴纳印花税的计税依据如何确定，也都存在着一定的争议。

一种观点认为，由于在划转过程中书立的划转协议往往并不载明具体协议金额，且“资产划转协议”也未在印花税法正列举的合同范围内，因此，不应将划转协议作为印花税的计税凭证。

另一种观点认为，资产划转协议中涉及的土地、房屋、股权等财产所有权的转移条款实质就是产权转移书据另一种表现形式，如协议中列明账面净值金额，则应当按照账面净值确定计税依据；如协议中未列明交易金额则应当按照书立协议时相应资产的市场价格确定计税依据。

针对上述争议，我们建议大家在实操中可以援引《财政部、国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）第三条规定“企业因改制签订的产权转移书据免于贴花”，与主管税务机关就此问题进行争取与沟通。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所合伙人 傅吉俊/经理 郑会广 王殿会

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

中汇国瑞（青海）税务师事务所成功举办 2021 年度案例分享会



2021年10月9日，中汇国瑞（青海）税务师事务所第二届案例分享会顺利举办。案例分享会由郭二辉副所长主持，合伙人和项目经理们精心梳理选送了七个在执业过程中遇到的具有代表性、服务亮点、疑难问题的案例，分享内容涵盖酒店特许经营活动代扣代缴税款的解析、房地产开发企业受让土地分期支付土地价款产生利息资本化还是费用的探讨、帮助企业解决稽查案件中的税企争议焦点、建筑业差额征收增值税相关问题、捐赠涉税分析、缴纳的耕地占用税是否计入契税的计税依据等，分享人详细描述了案例背景、思考过程、实操经过及最终处理结果。



郭所长对分享案例一一作了精彩点评，帮助案例分享人深入解读案例背景及实施方案，分享会现场发言积极，讨论热烈，气氛活跃。同时，郭所长对大家提出了期望，要将案例分享作为学习成长的方式，通过对项目再次进行梳理、归类，从而加深对业务的理解。最后，郭所长对本次分享的案例给予了肯定和赞赏，从案例的挑选、内容、讲解都超越了首届案例分享的水平，鼓励大家再接再厉，不断提升专业素养和执业能力，为纳税人提供更高品质的服务。

行业资讯

2021年10月份开始实施的财税法规

中央法规

关于完善住房租赁有关税收政策的公告

财政部、税务总局、住建部联合发布《关于完善住房租赁有关税收政策的公告》。自2021年10月1日起执行。

关于调整免征车辆购置税新能源汽车产品技术要求的公告

财政部、工业和信息化部、国家税务总局发布《关于调整免征车辆购置税新能源汽车产品技术要求的公告》。为适应新能源汽车技术标准变化，做好新能源汽车免征车辆购置税政策执行工作，就免征车辆购置税新能源汽车产品技术要求发布有关事项公告。自2021年10月1日起，《插电式混合动力电动乘用车技术条件》（GB/T 32694-2021）、《轻型混合动力电动汽车能量消耗量试验方法》（GB/T 19753-2021）、《电动汽车能量消耗量和续驶里程试验方法 第1部分：轻型汽车》（GB/T 18386.1-2021）等标准（以下简称新版标准）正式实施。

中国银行保险监督管理委员会派出机构监管职责规定

为明确派出机构的监管职责依据，充分发挥派出机构监管作用，银保监会日前出台了《中国银行保险监督管理委员会派出机构监管职责规定》。规定明确了派出机构的主要监管职责，包括对机构、人员、业务等方面的监管；

明确银保监会授权派出机构履行的其他监管职责，主要包括偿付能力监管、辖区内重大风险事件处置等。规定同时明确派出机构应当与辖区地方人民政府相关部门等建立健全监管协调机制。

关于资产支持计划和保险私募基金登记有关事项的通知

银保监会根据《保险资金运用管理办法》（中国保监会令 2018 年第 1 号）及相关规定，制定了《关于资产支持计划和保险私募基金登记有关事项的通知》，将保险资产管理机构的资产支持计划和保险私募基金由注册制改为登记制。《通知》共 7 条，旨在通过明确登记环节、缩短登记时间以及压实机构主体责任等方式，进一步规范产品发行，并提高产品发行效率。

关于修订明确海关监管作业场所行政许可事项的公告

根据《中华人民共和国行政许可法》《中华人民共和国海关行政许可管理办法》和《中华人民共和国海关监管区管理暂行办法》（以下简称《监管区管理办法》）有关规定，海关总署对海关总署公告 2017 年第 37 号（关于明确海关监管作业场所行政许可事项的公告）进行了修订。

关于不再对输欧亚经济联盟货物签发普惠制原产地证书的公告

海关总署发布《关于不再对输欧亚经济联盟货物签发普惠制原产地证书的公告》，根据欧亚经济委员会通报，欧亚经济联盟决定自 2021 年 10 月 12 日起不再给予中国输联盟产品普惠制关税优惠。现将有关事宜公告如下：自 2021 年 10 月 12 日起，海关不再对输欧亚经济联盟成员国的货物签发普惠制原产地证书。如输欧亚经济联盟成员国的货物发货人需要原产地证明文件，可申请签发非优惠原产地证书。

地方法规

国家税务总局北京市税务局国家税务总局天津市税务局国家税务总局河北省税务局关于发布《京津冀税务行政处罚裁量基准》的公告

国家税务总局上海市税务局关于“协查智能处理”模块上线试点运行的提示

国家税务总局海南省税务局关于发布《国家税务总局海南省税务局土地增值税清算工作规程》的公告

国家税务总局海南省税务局关于发布《国家税务总局海南省税务局土地增值税清算审核管理办法》的公告

江西省住房和城乡建设厅江西省省财政厅国家税务总局江西省税务局关于明确江西省专业化规模化住房租赁企业标准的通知

国家税务总局陕西省税务局关于发布《陕西省税务系统重大税务行政处罚案件审理标准》的公告

国家税务总局甘肃省税务局甘肃省财政厅甘肃省商务厅兰州海关关于发布《甘肃省跨境电子商务综合试验区零售出口货物免税管理办法》的公告

国家税务总局河南省税务局关于发布《河南省税务行政处罚裁量基准》的公告

国家税务总局厦门市税务局关于房产税和城镇土地使用税困难减免税有关事项的公告

青海省优化营商环境条例

来源：中国会计视野

10 月大征期，享受研发费用加计扣除优惠注意这 3 项新规

为进一步提升企业研发积极性，激发企业创新活力，国家税务总局日前发布《关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（以下简称《公告》）明确，2021 年 10 月份纳税申报期，在允许企业享受上半年研发费用加计扣除的基础上，将再增加一个季度的优惠。目前正值 10 月大征期，企业享受研发费用加计扣除优惠要注意以下 3 项新规↓

2021 年 10 月可以加计扣除前三季度研发费用

在 2021 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。

2021 版研发支出辅助账填写难度降低了

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。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，降低了填写难度。

“其他相关费用”限额的计算方法简化了

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。

什么是研发费用加计扣除

研发费用加计扣除是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算应纳税所得额时，在实际发生支出数额的基础上，再加成一定比例，作为计算应纳税所得额时的扣除数额进行加计扣除。研发费用加计扣除政策是促进企业技术进步的一项重要税收优惠政策。

来源：国家税务总局

疫情防控期间反避税有关问题解答来了！

1. 疫情对企业生产经营和集团内关联交易都带来很大影响。在此情况下，税务机关如何开展转让定价调查？

答：疫情对不同行业的企业造成的影响程度具有较大差异，对部分行业企业带来了较大冲击，也对部分行业企业带来了新的发展机遇。税务机关开展转让定价调查时，将遵循独立交易原则，并在此基础上考虑疫情对企业关联交易的影响，具体情况具体分析。

2. 税务机关在转让定价调查中，如何考虑企业因疫情影响导致的损失？

答：税务机关将结合企业功能风险、关联交易特征、行业特点、可比企业情况等因素，在转让定价调查中综合考虑疫情对企业造成的影响。对于企业因疫情防控需要发生的额外支出或受疫情影响增加的经营费用等，税务机关将在可比性分析时，在充分考虑独立第三方之间就相关成本和费用如何分配的基础上，酌情进行差异性调整。建议企业将相关成本费用明确划分量化，并保留相关证据备查。

3. 受疫情影响，如果企业 2020 年度利润水平变化较大，在准备同期资料本地文档时，应当注意哪些方面？

答：根据《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（2016 年第 42 号）第十四条第（四）项的有关规定，企业在准备本地文档时，应当详细说明疫情对关联交易、价值链等方面的具体影响，在进行可比性分析时，可以重点关注相同年度、地域、行业、产品和功能风险的可比对象数据，以反映疫情对行业利润水平的影响。

4. 企业享受政府应对疫情的援助政策是否影响关联交易价格调整？

答：疫情期间，我国政府在房租、税费、融资等方面出台了一系列援助政策。政府援助政策对转让定价安排的影响可能主要体现在可比性分析方面。如企业认为政府援助对转让定价安排产生影响，应当在转让定价文档中提供相关信息以支持转让定价分析。税务机关将遵循独立交易原则，甄别可比因素，确保可比性分析结果的公允性和一致性。

5. 对于已签署的预约定价安排，如执行期间受疫情影响如何执行？

答：如果企业确因疫情发生影响预约定价安排执行的实质性变化，可书面报告主管税务机关，详细说明疫情对执行预约定价安排的影响，并附送相关资料。

主管税务机关应当分析评估疫情带来的实质性变化对预约定价安排的影响程度。对于单边预约定价安排，与企业协商修订或终止预约定价安排；对于双（多）边预约定价安排，层报税务总局协调，由税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局协商解决。

来源：国家税务总局

已付款但尚未收到发票，这笔支出需要税前列支吗？

Q1: 申税小微，我们公司 2021 年 7 月底发生了一笔广告费支出，款项已经打给广告公司了，但是对方还没有开具发票。那在 10 月预缴申报时，这笔支出我们可以在税前列支吗？

A: 可以税前列支。

政策依据：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）

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。

Q2: 那如果对方在明年汇算清缴前还没有提供发票的，是不是以后年度再取得，也不能再税前列支了？

A: 不一定，要看发票取得的年度，以 5 年为限。

政策依据：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）

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、其他外部凭证或者可以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 5 年。

Q3: 我们公司 8 月的时候还和行业内的知名设计师签订了合同，那作为个人的话，他也需要提供发票作为扣除凭证吗？

A: 不一定，需要根据合同的金额，付款的频率等综合判断。

政策依据：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）

对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。

小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。

来源：上海税务

不开票就不缴税？这个误区要注意！

日常工作中，不少会计朋友们常常以开具发票作为确认收入、缴纳税款的依据，认为开了票才要缴税，不开票就不用缴税。注意，这个说法是错误的哦！无论是企业所得税还是增值税等税种，都是以纳税义务发生时间作为缴税的时间点。千万不能认为只有开票了才缴税，不开票就不缴税。今天，小编整理了“增值税纳税义务”相关知识，赶紧学习并收藏吧~

一、增值税纳税义务发生时间

销售货物或者应税劳务纳税义务发生时间

1. 销售货物或者应税劳务，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：

- （1）采取直接收款方式销售货物，无论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天；
- （2）采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；

(3) 采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天；

(4) 采取预收款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天；

(5) 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天。

2. 纳税人发生视同销售货物行为（不包括将货物交付其他单位或者个人代销、销售代销货物），为货物移送的当天。

销售服务、无形资产、不动产纳税义务发生时间

1. 纳税人销售服务、无形资产、不动产纳税义务发生时间为发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

*收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

*取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

2. 纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

3. 纳税人从事金融商品转让的，其纳税义务发生时间为金融商品所有权转移的当天。

4. 纳税人发生视同销售服务、无形资产、不动产情形的，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

纳税义务发生时间的其他规定

1. 进口货物，其纳税义务发生时间为报关进口的当天。

2. 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

二、未开票收入如何申报

一般纳税人

假设某企业为一般纳税人，1 月销售货物取得开票不含税收入 20 万，取得未开票不含税收入 1 万元（税率为 13%）。该企业 1 月收入应当如何申报？

答：该企业应填写 1 月增值税申报表附表（一）未开具发票栏次申报。

因此，该企业取得未开票收入的 1 月申报表填写如下：

| 增值税纳税申报表附表（一） | | | | | | | |
|----------------------|-------------------|----------|------------|-----------|-----------|----------|-----|
| （本期销售情况明细） | | | | | | | |
| 税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日 | | | | | | | |
| 纳税人名称：（公章） | | | | | | | |
| 项目及栏次 | 开具增值税专用发票 | | 开具其他发票 | | 未开具发票 | | 纳税额 |
| | 销售额 | 销项(应纳)税额 | 销售额 | 销项(应纳)税额 | 销售额 | 销项(应纳)税额 | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | |
| 一、 一般 税率 货物 | 13%税率的货物及加工修理修配劳务 | 1 | 200,000.00 | 26,000.00 | | | |
| | 13%税率的劳务、不动产和无形资产 | 2 | | | | | |
| | 9%税率的货物及加工修理修配劳务 | 3 | | | 10,000.00 | 1,300.00 | |

小规模纳税人

假设某企业为小规模纳税人，1、2 月份无收入，3 月销售货物取得未开票不含税收入为 10 万。该企业第一季度收入应当如何申报？

由于企业 3 月取得未开票收入，属于第一季度取得的收入，因此第一季度申报增值税时应填写增值税申报表应征增值税不含税销售额（3%征收率）栏次申报。

因此，该企业第一季度申报表填写如下：

6. 增值税一般纳税人接受的异常增值税进项税额，累计超过 5 万元，且占同期全部增值税专用发票进项税额 70%（含）以上的，该纳税人对应开具的增值税专用发票列入异常凭证范围。

三、什么是走逃（失联）企业？

走逃（失联）企业，是指不履行税收义务并脱离税务机关监管的企业。

税务机关通过实地调查、电话查询、涉税事项办理核查以及其他征管手段，仍对企业和企业相关人员查无下落的，或虽然可以联系到企业代理记账、报税人员等，但其并不知情也不能联系到企业实际控制人的，可以判定该企业为走逃（失联）企业。

四、取得异常增值税扣税凭证该怎么处理？

增值税一般纳税人取得的增值税专用发票列入异常凭证范围的，应按照以下规定处理：

1. 尚未申报抵扣增值税进项税额的，暂不允许抵扣。已经申报抵扣增值税进项税额的，除另有规定外，一律作进项税额转出处理。

2. 尚未申报出口退税或者已申报但尚未办理出口退税的，除另有规定外，暂不允许办理出口退税。适用增值税免抵退税办法的纳税人已经办理出口退税的，应根据列入异常凭证范围的增值税专用发票上注明的增值税额作进项税额转出处理；适用增值税免退税办法的纳税人已经办理出口退税的，税务机关应按照现行规定对列入异常凭证范围的增值税专用发票对应的已退税款追回。

纳税人因骗取出口退税停止出口退（免）税期间取得的增值税专用发票列入异常凭证范围的，按照第 1 项规定执行。

3. 消费税纳税人以外购或委托加工收回的已税消费品为原料连续生产应税消费品，尚未申报扣除原料已纳消费税税款的，暂不允许抵扣；已经申报抵扣的，冲减当期允许抵扣的消费税税款，当期不足冲减的应当补缴税款。

4. 纳税信用 A 级纳税人取得异常凭证且已经申报抵扣增值税、办理出口退税或抵扣消费税的，可以自接到税务机关通知之日起 10 个工作日内，向主管税务机关提出核实申请。经税务机关核实，符合现行增值税进项税额抵扣、出口退税或消费税抵扣相关规定的，可不作进项税额转出、追回已退税款、冲减当期允许抵扣的消费税税款等处理。纳税人逾期未提出核实申请的，应于期满后按照前述 3 项规定作相关处理。

5. 纳税人对税务机关认定的异常凭证存有异议，可以向主管税务机关提出核实申请。经税务机关核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的，纳税人可继续申报抵扣或者重新申报出口退税；符合消费税抵扣规定且已缴纳消费税税款的，纳税人可继续申报抵扣消费税税款。

来源：上海税务

《中华人民共和国契税法》已施行，这些 12366 热点问答别错过~

近期，正式施行的《中华人民共和国契税法》受到了大家的广泛关注，12366 纳税缴费服务热线就接到不少关于契税法的咨询，例如原契税优惠政策是否继续执行，个人购买经济适用住房有何优惠，夫妻之间变更房屋权属是否缴纳契税等，今天，小编就整理了一期咨询量较高的热点问题，一起来看看吧！

1. 《中华人民共和国契税法》实施后，个人购买家庭唯一住房是否能继续享受契税优惠？

答：根据《关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号）规定，居民个人购买家庭唯一住房仍可适用《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）第一条相关规定，即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。

2. 个人购买经济适用住房有什么契税优惠政策？

答：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：“……（六）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。”

3. 夫妻之间房屋权属变更是否需要征收契税？

答：一、根据《中华人民共和国契税法》（中华人民共和国主席令第五十二号）的规定：“第六条有下列情形之一的，免征契税：

……

（四）婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属；

二、根据《关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号）规定：“一、夫妻因离婚分割共同财产发生土地、房屋权属变更的，免征契税。

4. 我开办了一家非营利性的幼儿园，是否属于《中华人民共和国契税法》中规定的享受免征契税的范围？

答：根据《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号）的规定：“三、关于免税的具体情形

（一）享受契税免税优惠的非营利性的学校、医疗机构、社会福利机构，限于上述三类单位中依法登记为事业单位、社会团体、基金会、社会服务机构等的非营利法人和非营利组织。其中：

1. 学校的具体范围为经县级以上人民政府或者其教育行政部门批准成立的大学、中学、小学、幼儿园，实施学历教育的职业教育学校、特殊教育学校、专门学校，以及经省级人民政府或者其人力资源社会保障行政部门批准成立的技工院校。

2. 医疗机构的具体范围为经县级以上人民政府卫生健康行政部门批准或者备案设立的医疗机构。

3. 社会福利机构的具体范围为依法登记的养老服务机构、残疾人服务机构、儿童福利机构、救助管理机构、未成年人救助保护机构。

5. 城镇职工购买公有住房，有什么契税优惠政策吗？

答：根据《关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号）规定，城镇职工按规定第一次购买公有住房的，免征契税。

公有制单位为解决职工住房而采取集资建房方式建成的普通住房或由单位购买的普通商品住房，经县级以上地方人民政府房改部门批准、按照国家房改政策出售给本单位职工的，如属职工首次购买住房，比照公有住房免征契税。

已购公有住房经补缴土地出让价款成为完全产权住房的，免征契税。

来源：上海税务

法规速递

关于进一步加强涉税专业服务行业自律和行政监管的通知

税总纳服函〔2021〕254号

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处，局内各单位：

涉税专业服务行业是推进税收治理体系和治理能力现代化的重要力量。近年来，涉税专业服务行业发挥其专业和人才优势，在深化增值税改革和个人所得税改革、落实减税降费政策、引导纳税人遵从税法等方面发挥了积极作用。但同时也存在部分涉税专业服务机构及其从业人员执业不规范、开展虚假宣传谋取不正当利益、曲解税收政策误导纳税人等问题。为进一步发挥行业协会和社会中介组织作用，规范涉税专业服务机构及其从业人员执业行为，助力税收改革发展，按照中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》和《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》精神，结合党史学习教育和“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”有关要求，现就进一步加强涉税专业服务行业自律和行政监管有关事项通知如下：

一、坚持行业党建引领

税务师行业作为涉税专业服务的主力军，要深入学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想，坚持党建引领，扎实开展党史学习教育，统一全行业的思想认识，认真抓好党员教育与执业活动、文化建设、职业道德建设互促共融，为推动涉税专业服务行业高质量发展提供坚强的政治保障。要充分发挥基层党组织的战斗堡垒作用和共产党员的先锋模范作用，增强从业人员的思想和行动自觉，主动服从服务于税收现代化建设和经济社会发展大局。税

务师行业协会要紧密联系注册会计师、律师、代理记账等涉税行业协会，开展富有特色的组织活动，教育引导行业从业人员深入践行社会主义核心价值观，主动开展税收志愿服务活动，为优化税收营商环境，构建税收共治格局做出积极贡献。

二、加强行业自律管理

（一）增强诚信经营意识。涉税专业服务行业要牢固树立“诚信为本”的理念，教育引导涉税专业服务机构及其从业人员将社会效益放在首位，恪守职业道德规范，积极支持和服务税收领域的各项改革，不得通过线上线下渠道，对税收政策和管理服务措施进行误导性解读；不得使用虚假承诺、虚假广告等手段进行业务推介；不得借改革之机诱导纳税人购买中介服务，谋取不正当利益。

（二）严格行业自律管理。涉税行业协会要进一步建立健全行业诚信自律机制，不断完善行业自律规约、职业道德准则。严格开展自律管理，对涉税专业服务机构及从业人员违反行业自律规约、道德准则造成负面影响的问题，及时进行点对点批评教育并采取相应处理措施。涉税行业协会要在协会网站定期公告行业自律处理结果。

（三）保障纳税人信息安全。涉税行业协会要切实引导涉税专业服务机构及其从业人员保障纳税人的知情权和保密权，严格落实数据安全相关法律法规要求，在提供发票数据查询、下载、存储和使用等涉税服务时，要与纳税人签订服务协议，取得其明确授权，并约定数据使用规则与用途等事项，不得超越纳税人授权范围使用纳税人的涉税数据，不得利用发票等数据谋取不正当利益。

（四）加强行业交流协作。税务师行业协会要在税务机关指导下完善涉税专业服务业务规范，加强与各涉税行业协会交流合作，共同完善涉税专业服务质量评价机制，规范涉税专业服务执业行为，充分发挥行业自律作用。

三、加强涉税专业服务行政监管

（一）规范纳税申报代理行为。各地税务机关要加强涉税专业服务实名管理，明晰纳税申报代理权利与责任，规范涉税专业服务机构及其从业人员申报代理行为，在委托人授权的范围内开展代理业务，如实准确填写申报表中“经办人”“经办人身份证号”“代理机构签章”“代理机构统一社会信用代码”等信息，切实防范“越权代理”“隐身代理”问题。

（二）加强发票服务等涉税业务管理。各地税务机关要进一步规范涉税专业服务机构提供发票服务等涉税业务行为。要将以税控设备托管、软件远程控制等形式提供发票领用、开具、发票数据查询、下载、储存、使用等发票服务的机构纳入涉税专业服务监管，采集涉税专业服务机构（人员）基本信息和业务委托协议，规范业务委托协议中授权范围、数据安全及法律责任等有关内容。要切实防范发票服务风险，按规定将涉税专业服务信用等级在TSC2级及以下（纳入监管不满一个评价年度而信用积分在200分及以下）的涉税专业服务机构列为重点监管对象，限制其在线上报送业务委托协议信息。

（三）强化涉税专业服务信用评价和风险管理。各地税务机关加强涉税专业服务信用评价，鼓励委托人对涉税专业服务机构及其从业人员服务质量开展评价。进一步优化涉税专业服务机构信息公告栏排名机制，探索建立从事涉税专业服务人员年度累积信用积分激励机制，强化信用评价结果分级分类运用，引导涉税专业服务行业诚信经营。健全完善涉税专业服务风险管理机制，设立涉税专业服务监管制度遵从、涉税委托代理等风险指标体系，依托信息化风险管理平台，开展常态化风险评估、应对处理，切实降低涉税专业服务风险。

（四）严肃查处违法违规行为。各地税务机关要充实涉税专业服务监管力量，畅通涉税专业服务举报投诉渠道，加强涉税专业服务日常监管。对实际开展纳税申报代理、发票服务、税务咨询等涉税业务而未纳入监管、使用税务师事务所名称未办理行政登记、（注册）税务师挂名执业、无相关资质开展税收策划、出具涉税鉴证报告等违反监管规定的问题，及时责令限期改正或予以约谈。对涉税专业服务行业内较为突出的出具虚假意见、泄露委托人及关联方涉税数据等敏感信息、开展虚假宣传谋取不正当利益、歪曲解读税收政策措施扰乱税收秩序等问题，开展严厉整治。对经查属实的，按照《涉税专业服务监管办法（试行）》相关规定，采取列为重点监管对象、暂停受理所代理的涉税业务、扣减涉税专业服务信用积分、降低信用等级、纳入涉税服务失信名录等措施予以严肃处理。要加大典型案例曝光力度，形成警示震慑效应，促进规范涉税专业服务行业秩序。

四、构建部门协同共管合力

各地税务机关要加强与财政、司法行政、市场监管等相关部门的沟通联系，健全完善部门协同监管机制，加大信息共享力度，共同推动对税务师事务所、会计师事务所、律师事务所、代理记账机构等各类涉税专业服务机构的

监管。协调市场监管等相关部门对通过各类渠道推销涉税服务的涉税中介开展线上线下一体化监管，引导其依法依规开展经营活动，并提醒其按照《涉税专业服务监管办法（试行）》规范从业。

各地税务机关在加强涉税专业服务行业自律和行政监管中遇到的重要情况和问题，请及时向税务总局（纳税服务司）报告。各省税务机关要结合涉税专业服务信用等级评价工作，于每年4月30日前，向税务总局（纳税服务司）报送上一年度涉税专业服务行业自律和行政监管工作情况。

国家税务总局
2021年9月17日

关于印发《税务采购网采购规则》的通知

税总纳服函〔2021〕254号

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处，国家税务总局税务干部学院：

为进一步规范税务采购网采购行为，加强网上采购管理，提高采购效率，税务总局对《国家税务总局关于税务系统全面推广网上采购工作的通知》（税总函〔2018〕512号）的附件《税务采购网交易规则》进行了修订，形成了《税务采购网采购规则》，现印发给你们，请认真贯彻执行。

国家税务总局
2021年9月26日

税务采购网采购规则

第一章 总则

第一条 为规范税务采购网采购行为，加强网上采购管理，提高采购效率，保护采购当事人合法权益，根据政府采购及其他相关规定，制定本规则。

第二条 采购人实施税务采购网采购行为适用本规则。

第三条 税务采购网采购当事人是指税务采购网采购交易双方主体，包括采购人和供应商。

采购人是指税务系统各预算单位。

供应商是指在税务采购网注册并通过审核的法人、非法人组织或者自然人，包括中选供应商和协议供货商等。

中选供应商是指经税务总局统一征集，提供产品及服务，承担供货总协调义务的供应商。协议供货商是指经中选供应商授权，直接负责供货或售后服务的产品分销商、代理商。

第四条 税务采购网设协议批量、在线竞价、网上超市3个子系统。

采购人应根据产品种类和预算金额，按照本规则选择相应的子系统实施采购。

第五条 税务采购网通过账号和密码进行采购人身份认证及管理。税务总局（采购中心）负责各采购人管理员账号的设置、变更和注销，采购人负责本单位账号的管理。采购人应按照采购需求、内控管理要求及本单位财务支出规定，合理设置本单位账号数量和权限，加强账号管理、网络安全管理和数据安全，强化使用人员的安全意识。使用人用户名、密码专人专用，不得向他人泄露、不得混用。使用人调离岗位的，应及时办理注销手续，严格落实安全责任。

第六条 采购人通过税务采购网实施采购，应遵循厉行节约、公平公正、公开透明、诚实信用的原则，严格执行资产配置标准有关规定，落实促进中小企业发展、采购节能环保产品等政府采购政策。

第二章 协议批量子系统

第七条 协议批量子系统包括批量集中采购（以下简称批量集采）和协议采购。

第八条 批量集采适用于台式计算机、便携式计算机、打印设备、复印机以及税务总局规定的其他批量集采购项目。

第九条 实施批量集采的项目，采购人应于每月第20日至最后一日填报次月批量集采需求，就每一款配置在中选品牌中选择3个合适的候选品牌。税务采购网按照归集汇总、价格竞争的规则确定成交结果并推送采购人，采

购人应在 5 个工作日内确认成交结果，逾期未确认的，由税务采购网自动确认，采购人应根据成交结果选择协议供货商。

第十条 协议采购适用于单笔采购预算金额未达到 100 万元的台式计算机、便携式计算机、打印设备、复印机、计算机软件、服务器、计算机网络设备、视频会议系统及会议室音频系统、多功能一体机、扫描仪、投影仪、客车、乘用车等中央预算单位集中采购机构采购项目。

台式计算机、便携式计算机、打印设备、复印机以及税务总局规定的其他批量集采购项目实施协议采购的，应在采购前由各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局、税务总局驻各地特派员办事处、税务总局税务干部学院按照税务总局规定的比例范围进行审核。

第十一条 实施协议采购的项目，采购人应根据产品种类和预算金额，选择直接采购、单品牌竞价、多品牌竞价方式采购。

直接采购是指采购人直接选择中选产品、选定协议供货商的方式。

单品牌竞价是指采购人从中选产品中确定品牌及型号，满足需求的协议供货商参与竞价，由优惠率最高的协议供货商成交的方式。

多品牌竞价是指采购人从中选产品中选择 3 个以上不同品牌的产品，满足需求的中选供应商参与竞价，由采购人选择优惠率最高的中选供应商的协议供货商成交的方式。

第十二条 协议采购项目按以下规则实施采购：

台式计算机、便携式计算机、打印设备、复印机、计算机软件、多功能一体机、扫描仪、投影仪 8 类项目，单笔采购预算金额未达到 30 万元的，可选择直接采购、单品牌竞价或多品牌竞价方式采购；达到 30 万元、未达到 60 万元的，可选择单品牌竞价或多品牌竞价方式采购；达到 60 万元、未达到 100 万元的，采用多品牌竞价方式采购。

服务器、计算机网络设备、视频会议系统及会议室音频系统 3 类项目，单笔采购预算金额未达到 50 万元的，可选择直接采购、单品牌竞价或多品牌竞价方式采购；达到 50 万元、未达到 80 万元的，可选择单品牌竞价或多品牌竞价方式采购；达到 80 万元、未达到 100 万元的，采用多品牌竞价方式采购。

乘用车、客车 2 类项目，单笔采购预算金额未达到 100 万元的，可选择直接采购、单品牌竞价或多品牌竞价方式采购。

第十三条 批量集采及协议采购中选产品的协议价格为采购最高限价，包括货物价格和安装、调试等服务费用，以及质保期内技术支持服务费及其他相关费用。

台式计算机、便携式计算机、打印设备、复印机、计算机软件、乘用车、客车、多功能一体机、扫描仪、投影仪 10 类产品的协议价格包含运费；服务器、计算机网络设备、视频会议系统及会议室音频系统 3 类产品的协议价格不包含运费，采购人实施采购时须勾选运费。

第十四条 协议采购中选产品质保期外的延保服务，采购人可根据实际需要选择是否增购。

第三章 在线竞价子系统

第十五条 在线竞价子系统适用于协议批量子系统不能满足需求，且单笔采购预算金额未达到 200 万元的计算机网络设备、视频会议系统及会议室音频系统 2 类项目。

第十六条 在线竞价是指采购人确定采购需求，供应商自愿参与竞价，由实质性满足需求且报价最低的供应商成交的方式。

第十七条 采购人使用在线竞价子系统采购的，应在“指定参数模板”“推荐品牌及型号”“全自定义”三种方式中选择一种进行采购需求描述。

第十八条 采购需求中不得将生产厂家授权、承诺、证明、背书等作为资格条件。

第十九条 单笔采购预算金额未达到 100 万元的采购项目，应满足 2 个以上品牌、3 家以上供应商实质性响应的条件；达到 100 万元、未达到 200 万元的采购项目，应满足 3 个以上品牌、3 家以上供应商实质性响应的条件。

第二十条 确定成交结果之前，报价最低或优惠率最高的产品不能实质性响应采购需求的，采购人可在说明理由后，选择放弃预成交结果，重新发起竞价。

第四章 网上超市子系统

第二十一条 网上超市子系统适用于中央预算单位政府集中采购目录以外、分散采购限额标准以下的通用货物。

中央预算单位集中采购机构采购项目和部门集中采购项目（无论是否达到纳入目录管理的金额标准）、税务专用定制产品（如自助办税终端等）、无法比价的打包产品、食品（包括饮用水、茶叶等）、图书和音像制品不得在网上超市采购。

第二十二条 网上超市子系统适用范围内的项目，采购人应优先在网上超市子系统采购符合需求的产品。

第二十三条 网上超市子系统的产品价格为采购最高限价，包括货物价格和安装、调试以及质保期内技术支持等基本服务费。采购人可通过线上或线下方式与供应商协商产品价格和运输价格。

第二十四条 采购人通过直接订购方式自行选择并确定成交供应商和成交产品。

第五章 采购程序

第二十五条 采购人确定采购需求后，登录税务采购网（<https://ctaxccgp.zcygov.cn>），进入相应子系统实施采购。

第二十六条 采购人采购中央预算单位政府集中采购目录内产品的，应按照政府采购相关要求做好信息公开工作，其中成交结果由税务采购网自动公开。

采购人因特殊情况需作废成交结果的，应自行在中国政府采购网发布成交结果作废公告。作废成交结果应当符合政府采购相关规定。

第二十七条 采购人应按照本单位有关规定，在公开采购信息前进行保密审查。

第二十八条 采购人通过协议批量子系统、在线竞价子系统采购的，应在确定采购结果后，通过税务采购网下载并签署采购合同。

采购人通过网上超市子系统采购的，可在确定采购结果后，根据需要通过税务采购网下载并签署采购合同。

第二十九条 采购人应在到货后对采购产品及时进行验收。

第三十条 采购产品验收合格的，采购人应自产品交付之日起 30 日内支付款项。

客车和乘用车协议采购付款程序另有规定的从其规定。

网上超市子系统支持货到付款和账期付款，采用账期付款的，应在支付时备注发票号码。

第三十一条 采购人应对供应商履约行为作出评价。

第三十二条 采购人应及时将政府采购项目的交易记录、合同等制作成档案卷宗并存档。

第六章 监督管理

第三十三条 采购人发现供应商有以下情形的，应及时通过税务采购网“诚信中心”反映，税务总局（采购中心）按相关规定对供应商进行相应处理。

（一）无正当理由不接受采购的；

（二）虚假响应采购需求的；

（三）无正当理由拒签合同的；

（四）未按照合同约定提供产品的；

（五）擅自替换、变动中选产品的；

（六）产品价格违反协议和合同约定的；

（七）市场价格降低时没有调低产品价格的；

（八）未按照协议及合同约定提供售后服务的；

（九）存在不良信用记录的；

（十）违规上架销售本规则第二十一条所列网上超市禁采产品，或税务总局规定不得通过税务采购网采购的其他产品的；

（十一）其他违反政府采购有关规定、协议及合同约定的。

第三十四条 采购人有下列行为的，由税务总局（采购中心）责令其改正；存在违法违规行为的，按相关规定处理。

（一）未按各子系统适用范围实施采购的；

- (二) 无正当理由拒不确认成交结果，拒绝与供应商签订采购合同或者不按成交结果签订采购合同的；
- (三) 合同履行过程中与供应商协商擅自变更合同实质性条款的；
- (四) 无正当理由不按期结算货款的；
- (五) 与供应商恶意串通的；
- (六) 有其他违法、违规行为的。

第七章 附则

第三十五条 本规则所称的“以上”“达到”包括本数；所称的“未达到”不包括本数。

第三十六条 本规则由税务总局（采购中心）负责解释。

第三十七条 本规则自印发之日起施行，《国家税务总局关于税务系统全面推广网上采购工作的通知》（税总函〔2018〕512号）的附件《税务采购网交易规则》同时废止。

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/>

