

以公允价值模式计量的投资性房地产能否计算折旧摊销在企业所得税前扣除探讨

2006 年 2 月 15 日财政部发布了第 3 号企业会计准则《投资性房地产》，首次将投资性房地产作为一项单独的资产予以确认，并首次在对该资产计量中引入了公允价值。根据企业会计准则，投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产包括：（一）已出租的土地使用权。（二）持有并准备增值后转让的土地使用权。（三）已出租的建筑物。采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益（公允价值变动收益）。

新准则实施后不少企业包括上市公司对投资性房地产采用了公允价值模式计量。根据《企业所得税法实施条例》和《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类，2017 年版）填报说明》的相关规定，可以明确的是公允价值变动收益企业所得税不确认损益，需调整应纳税所得额。然而以公允模式计量的投资性房地产能否计算折旧摊销在税前扣除实务中则存在争议，实际执行中各地口径不一。

根据《企业所得税法》第八条：“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。”和《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）：“八、关于税前扣除规定与企业实际会计处理之间的协调问题 根据《企业所得税法》第二十一条规定，对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超过《企业所得税法》和有关税法规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。”因此，部分观点认为以公允价值模式计量的投资性房地产，在会计上不计提折旧摊销，未确认折旧摊销年限，折旧摊销没有“实际发生”，不属于“实际在财务会计处理上已确认的支出”，与《实施条例》规定的固定资产或无形资产的扣除条件不相符，因此不得计算折旧摊销在企业所得税前扣除，即会计上计提折旧摊销税务上才能扣除。

举个例子：假设 A 公司 2018 年底购入房产出租，购买成本为 2000 万元，计入投资性房产并按公允价值模式计量，2019 年底上述房产公允价值为 2100 万元，2019 年确认公允价值变动收益 100 万元，2019 年当年利润总额为 500 万元，企业所得税税率 25%。如按照直线法（年限 20 年，残值 5%）计算折旧，每年折旧为 95 万元。95 万折旧是否可以纳税调减进行扣除呢？如不能计算折旧扣除，则投资性房地产按公允模式计量比按成本模式计量当年多缴企业所得税 23.75（=95*25%）万元。

因会计核算方法造成税金差异，是否合理呢？下面笔者将结合案例和规定进行详细探讨。

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。

一、从法理上看，笔者认为应纳税所得额计算方法的不同不应造成税金差异。

根据《企业所得税的规定》：“第五条 企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。”即企业所得税法规定的应纳税所得额是直接法即用收入逐项减去允许扣除的部分得到应纳税所得额；而实务中为了减少纳税人的工作量，方便纳税人纳税申报和税务机关税收征管，企业所得税纳税申报表采用的是间接法，即以会计利润为基础调增调减计算得出应纳税所得额。间接法的调整，是对会计与税法的差异做出调整，其本质仍应按税法规定是否准予扣除为依据。间接法的申报方法是造成上述争议的根本原因。试想如果采用直接法计算的话，是否可以计算折旧摊销扣除呢？笔者认为是可以的，因此从法理上看公允价值模式计量的投资性房地产不能算折旧摊销不合理。

二、关于“实际发生”，折旧和摊销也称为资本消耗补偿，是定期地计入到成本费用中的固定资产或无形资产的转移价值。虽然会计上按公允价值计量，投资性房地产比较贴近现有真实价值，但税法上不认同公允价值变动，而是以历史成本作为计税基础，现有价值不管是因何种原因产生变动，建筑物在使用寿命内都是不断损耗，土地使用年限都是不断减少的，即折旧摊销都是客观存在和实际发生的。增值或减值变动和消耗是同时存在的。况且事实情况不会因会计核算方法不同而不同，实际发生的折旧摊销，按成本模式核算有发生，而按公允价值计量就没发生了？因此笔者认为公允价值模式计量的投资性房地产折旧摊销，并非未实际发生。

三、我们来看下 15 号公告的引用依据《企业所得税法》第二十一条的规定：“在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。”会计核算的投资性房地产税法上是否有规定呢？

根据《企业所得税法》第十一条：“在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。”《企业所得税法实施条例》第五十七条：“企业所得税法第十一条所称固定资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。……第五十九条 固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。……第六十五条 企业所得税法第十二条所称无形资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。……第六十七条 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。”

根据上述规定，企业所得税法对房屋和土地使用权的分类与会计准则中的分类不完全一致，会计准则中的投资性房地产，税法上属固定资产或无形资产。按照直线法计算的折旧或摊销，准予扣除。即税收法律、行政法规对投资性房地产核算的资产是有规定的，只是分类不一样，因此笔者认为应当可以依照税收法律、行政法规的规定计算。

四、最后我们来看下 15 号公告本身的规定，15 号公告规定的只是“依据财务会计制度规定并实际在财务会计处理上已确认的支出”一种情况而未规定会计上未确认支出但税法有规定的情况，且文件规定是选择权“可以”而非“必须”。这点在《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类，2017 年版）填报说明》规定的更清晰：纳税人在计算企业所得税应纳税所得额及应纳税额时，会计处理与税收规定不一致的，应当按照税收规定计算。税收规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按国家统一会计制度计算。

另外根据 15 号公告的解读，此条款的主要目的是为了减少税会差异的调整，便于税收征管，尽可能使税收与会计协调一致，如折旧年限的选择。因此在折旧摊销问题上，笔者认为更多指的是会计估计方面。

这点在国家税务总局公告 2014 年第 29 号《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》中得到进一步明确：如果企业固定资产采用的会计折旧年限长于税法规定的最低折旧年限，视同会计与税法无差异，按 15 号公告规定应按会计年限计算折旧扣除，不需要在年度汇算清缴时进行纳税调减。这样处理，大大减少纳税调整成本，符合 15 公告的立法精神。

而针对会计与税法折旧方法不同导致的税会差异协调，如企业按《企业所得税法》第三十二条规定实行加速折旧的，29 号公告明确其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除，不必按 15 公告规定看会计上是否已按加速折旧处理。即 15 号公告主要规定的是年限的协调，不是折旧方法不同导致的差异协调，而公允价值计量模式和税法上的直线法折旧方法更是有实质的区别，因此引用 15 号公告来说明公允价值模式计量的投资性房地产不能计算折旧摊销税前扣除 笔者觉得不妥。

五、争议解决方法的思考

假设要求一定在会计上体现折旧或摊销，才属实际发生，才能税前扣除，那是否有办法解决呢？同样上述的例子：假设 A 公司会计上在核算投资性房地产时增加累计折旧明细，即同时设置成本、公允价值变动和累计折旧三个明细核算，按直接法计提折旧。则核算和纳税数据对比如下：

(单位：万元)

项目	不能计算 折旧扣除	计算折旧扣除	
		直接进行纳税 调减方式	增加折旧核算 明细方式
一、会计科目核算情况			
投资性房地产账面价值		2100	2100
其中：原始成本	2000	2000	2000
累计折旧			-95
公允价值变动	100	100	195
公允价值变动收益	100	100	195
其他业务成本-折旧			-95
二、纳税申报情况			
利润总额	500	500	500
减：纳税调整减少额			
其中：公允价值变动收益	100	100	195
资产折旧、摊销		95	-
应纳税所得额	400	305	305
税率	25%	25%	25%
应纳税所得税额	100	76.25	76.25

通过这个方法我们可以在会计上体现折旧和摊销的金额，笔者认为更能反映增值或减值变动和消耗是同时存在的实际情况，但仍存在如下问题 1、会计核算不规范，从会计报表投资性房地产和利润总额金额上看是没有差异的，但科目核算不正确，应将其他业务成本和公允价值变动收益重分类。2、公允价值变动的核算金额已扩大为包括折旧摊销，纳税申报上是否认可公允价值变动调整金额可能会引起进一步的争议。当然上述方法只是针对实务方面折衷处理的可能性探讨，最终还是期待税收法规的明确。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所授薪合伙人 徐娟双

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

湖南中汇税务师事务所 2 名合伙人被认定为 “税务师行业高端人才”

近日，湖南中汇税务师事务所高级合伙人戴志辉、文利平被中国注册税务师协会认定为“税务师行业高端人才”并颁发了证书。



税务师行业高端人才的选拔工作十分严苛，培训周期长达两年，2017 年度全国新选拔的培养对象有 253 人，而湖南仅有 6 人。

戴志辉、文利平从事财税服务工作均超过 10 年，精通涉税审核业务，擅长税收优惠、税收筹划和财税风险防控；主要业务领域涉及房地产企业土地增值税和企业所得税清算、房地产企业项目控制全过程服务、企业所得税汇缴等；常年担任大中型企业财税顾问，积累了丰富的涉税经验。这次两人喜获高端人才证书也是对她们多年来辛劳付出最大的肯定。

近年来，湖南中汇高度重视人才培养，深刻认识做好人才工作的重要性，将人才培养视为公司发展壮大的核心要素。积极营造人尽其才的工作环境，为人才搭平台，充分调动和发挥各类人才的积极性和创造性。鼓励全体员工考取税务师执业资格及会计职称，通过采取传帮带教方式，鼓励员工参与项目，交任务、压担子，以项目实践等多种方式，促进人才潜能挖掘。大胆进行分配制度改革，薪酬津贴根据专业技术职称及项目挖潜指标构成，从而达到员工利益的配置平衡，使得人才在待遇上得到切实保障。同时对表现好、有能力、有潜力的员工充实到管理岗位锻炼，不断增强人才的获得感和幸福感。

湖南中汇一如既往地把人才战略放在重要位置，坚持以人为本，不断完善人才培养机制，为企业可持续发展打下了坚实基础。

中汇四川子公司综合实力继续保持全省第一！

近日，四川省注册税务师协会正式发文通报了 2019 年度全省税务师事务所发展情况，中汇四川子公司收入规模和综合实力继续保持省内第一！

四川子公司成立 20 年以来，连续 12 年保持省内第一，现已成为中西部地区单体规模最大的税务师事务所。四川子公司取得傲人的成绩，离不开四川同仁的艰苦努力和奋力拼搏，更离不开广大客户一如既往的支持与厚爱！相信四川子公司在探索高质量发展的道路上，不断开拓创新，探索发展，必将再上新台阶、再创新佳绩！

中汇开来（河南）开展类金融行业税收政策培训

近年来，类金融行业新业务的涉税问题和税收筹划，越来越受到行业财务管理人员的关注。2020 年 8 月 27 日，中汇开来（河南）税务师事务所邀请中汇集团全国技术总监、知名财税专家赵国庆博士，为河南省类金融企业，举行了一场主题为“类金融行业税收政策讲解及金融工具税收筹划”的专场培训会。相关企业财务人员五十余人参加了会议。



赵国庆博士根据类金融企业的业务类型，从金融市场的构成、各类参与主体现状、交易类型等，以图文结合、经典案例分析的形式，对基金、债券、债权及股权投资、融资租赁、保理、信托、担保等类金融行业的税收政策、会计处理进行了详细分析和讲解，并综合资本市场的各类金融工具及产品，为大家分析了税收筹划的可能性。赵博士还就大家在实际工作中遇到的问题，进行了现场解答。



赵国庆博士深入浅出的讲解，使参会人员近距离聆听到了权威专家的授课，对提高财务人员业务素质，更好地用足用好税收政策起到积极的促进作用，受到参会人员一致好评。

行业资讯

2020年9月份开始实施的财税法规

中央法规

资源税法

十三届全国人大常委会第十二次会议表决通过中国首部资源税法，自2020年9月1日起施行，释放出中国税收法定进程加速的重要信号。国家税务总局网站全文公布了《中华人民共和国资源税法》。

关于资源税有关问题执行口径的公告

财政部、国家税务总局7月3日发布公告，明确资源税有关问题执行口径。资源税应税产品的销售额，按照纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款确定，不包括增值税税款。

关于资源税征收管理若干问题的公告

国家税务总局印发《关于资源税征收管理若干问题的公告》。国家税务总局解读《关于资源税征收管理若干问题的公告》。

关于继续执行的资源税优惠政策的公告

财政部、税务总局发布《关于继续执行的资源税优惠政策的公告》。其中，自2019年1月1日至2021年12月31日，对增值税小规模纳税人可以在50%的税额幅度内减征资源税。

保障中小企业款项支付条例

国务院发布《保障中小企业款项支付条例》，自2020年9月1日起施行。条例明确了机关、事业单位从中小企业采购货物、工程、服务，应当自货物、工程、服务交付之日起30日内支付款项；合同另有约定的，付款期限最长不得超过60日。

关于上线运行给予最不发达国家特别优惠

海关总署决定自2020年9月10日起试点运行“特别优惠关税待遇原产地证书签发系统”。

关于扩大跨境电子商务企业对企业出口监管试点范围的公告

海关总署决定进一步扩大跨境电子商务企业对企业出口(以下简称“跨境电商B2B出口”)监管试点范围。现将有关事项公告如下：在现有试点海关基础上，增加上海、福州、青岛、济南、武汉、长沙、拱北、湛江、南宁、重

庆、成都、西安等 12 个直属海关开展跨境电商 B2B 出口监管试点，试点工作有关事项按照海关总署公告 2020 年第 75 号执行。

地方法规

青海省财政厅关于印发《青海省政府采购代理机构记分管理办法[修订版]》的通知

国家税务总局贵州省税务局关于资源税成本利润率的公告

上海市财政局国家税务总局上海市税务局上海市人力资源和社会保障局上海市残疾人联合会关于印发《上海市残疾人就业保障金征收使用管理实施办法》的通知

上海市财政局上海市机关事务管理局关于印发《上海市市级行政事业单位国有资产公物仓管理办法[试行]》的通知

安徽省人民代表大会常务委员会关于安徽省资源税具体适用税率等事项的决定

国家税务总局江西省税务局关于开展有奖发票试点工作有关事项的公告

海南省人民代表大会常务委员会关于海南省资源税具体适用税率等有关事项的决定 9 月 1 日起施行

广西壮族自治区人民代表大会常务委员会关于广西壮族自治区资源税具体适用税率等事项的决定

国家税务总局黑龙江省税务局关于确定资源税组成计税价格成本利润率的公告

山东省人民代表大会常务委员会关于山东省资源税具体适用税率、计征方式和免征或者减征办法的决定

山西省人民代表大会常务委员会关于资源税具体适用税率等有关事项的决定

云南省人大常委会关于云南省资源税税目税率计征方式及减免税办法的决定

国家税务总局黑龙江省税务局关于发布《黑龙江省跨境电子商务综合试验区零售出口货物免税管理办法[试行]》的公告

湖南省人民代表大会常务委员会关于资源税具体适用税率等事项的决定

河北省人民代表大会常务委员会关于河北省资源税适用税率、计征方式及免征减征办法的决定

甘肃省人民代表大会常务委员会关于甘肃省资源税适用税率等有关事项的决定

江苏省人民代表大会常务委员会关于资源税具体适用税率等有关事项的决定

来源：中国会计视野

发生关联交易，你需要了解的几个涉税问题

很多企业经常会发生关联交易，而对关联交易，税务处理上有特殊要求。《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》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）规定，实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来进行关联申报，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表(2016 年版)》。依法合规处理关联交易涉税事项，需要把握以下规定。

1. 一个重要概念

什么是关联关系？

企业与其他企业、组织或者个人具有下列关系之一的，即构成关联关系：

（一）一方直接或者间接持有另一方的股份总和达到 25%以上；双方直接或者间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上。

（二）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但双方之间借贷资金总额占任一方实收资本比例达到 50%以上，或者一方全部借贷资金总额的 10%以上由另一方担保（与独立金融机构之间的借贷或者担保除外）。

（三）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的生产经营活动必须由另一方提供专利权、非专利技术、商标权、著作权等特许权才能正常进行。

（四）双方存在持股关系或者同为第三方持股，虽持股比例未达到本条第（一）项规定，但一方的购买、销售、接受劳务、提供劳务等经营活动由另一方控制。

（五）一方半数以上董事或者半数以上高级管理人员（包括上市公司董事会秘书、经理、副经理、财务负责人和公司章程规定的其他人员）由另一方任命或者委派，或者同时担任另一方的董事或者高级管理人员；或者双方各自半数以上董事或者半数以上高级管理人员同为第三方任命或者委派。

（六）具有夫妻、直系血亲、兄弟姐妹以及其他抚养、赡养关系的两个自然人分别与双方具有本条第（一）至（五）项关系之一。

（七）双方在实质上具有其他共同利益。

2. 二类重要文书

一、关联业务往来报告表

《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表(2016年版)》总共 22 张表，其中《报告企业信息表》、《中华人民共和国企业年度关联业务往来汇总表》和《关联关系表》是必填表，其余 19 张是选填表。

二、同期资料

企业应当依据企业所得税法实施条例第一百一十四条的规定，按纳税年度准备并按税务机关要求提供其关联交易的同期资料。同期资料包括主体文档、本地文档和特殊事项文档。

（一）主体文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况，包括组织架构、企业集团业务、无形资产、融资活动、财务与税务状况。

（二）本地文档主要披露企业关联交易的详细信息，包括企业概况、关联关系、关联交易、可比性分析、转让定价方法的选择和使用。

（三）特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。

3. 三个重要时限

一、实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来进行关联申报，附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表(2016年版)》。

二、主体文档应当在企业集团最终控股企业会计年度终了之日起 12 个月内准备完毕；本地文档和特殊事项文档应当在关联交易发生年度次年 6 月 30 日之前准备完毕。同期资料应当自税务机关要求之日起 30 日内提供。

三、同期资料应当自税务机关要求的准备完毕之日起保存 10 年。

4. 四项重要条件

年度关联交易金额符合下列条件之一的企业，应当准备本地文档：

- 一、有形资产所有权转让金额（来料加工业务按照年度进出口报关价格计算）超过 2 亿元；
- 二、金融资产转让金额超过 1 亿元；
- 三、无形资产所有权转让金额超过 1 亿元；
- 四、其他关联交易金额合计超过 4000 万元。

5. 五项重要内容

关联交易主要包括：

- 一、有形资产使用权或者所有权的转让；
- 二、金融资产的转让；
- 三、无形资产使用权或者所有权的转让；
- 四、资金融通；
- 五、劳务交易。

政策依据：

《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》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）

来源：中国税务报

这些关于印花税知识点，一定要收藏！

印花税税目税率表

税目	范围	税率	纳税人	说明	
1	购销合同	包括供应、预购、采购、购销、结合及协作、调剂、补偿、易货等合同	按购销金额 0.3‰ 贴花	立合同人	
2	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	按加工或承揽收入 0.5‰ 贴花	立合同人	
3	建设工程勘察设计合同	包括勘察、设计合同	按收取费用 0.5‰ 贴花	立合同人	
4	建筑安装工程承包合同	包括建筑、安装工程承包合同	按承包金额 0.3‰ 贴花	立合同人	
5	财产租赁合同	包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同	按租赁金额 1‰ 贴花。税额不足 1 元，按 1 元贴花	立合同人	
6	货物运输合同	包括民用航空运输、铁路运输、海上运输、内河运输、公路运输和联运合同	按运输费用 0.5‰ 贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
7	仓储保管合同	包括仓储、保管合同	按仓储保管费用 1‰ 贴花	立合同人	仓单或栈单作为合同使用的，按合同贴花
8	借款合同	银行及其他金融组织和借款人(不包括银行同业拆借)所签订的借款合同	按借款金额 0.05‰ 贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
9	财产保险合同	包括财产、责任、保证、信用等保险合同	按保险费收入 1‰ 贴花	立合同人	单据作为合同使用的，按合同贴花
10	技术合同	包括技术开发、转让、咨询、服务合同	按所载金额 0.3‰ 贴花	立合同人	
11	产权转移书据	包括财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据、土地使用权出让合同、土地使用权转让合同、商品房销售合同	按所载金额 0.5‰ 贴花	立据人	
12	营业账簿	生产、经营用账册	记载资金的账簿，按实收资本和资本公积的合计金额 0.5‰ 贴花。其他账簿按件贴花 5 元	立账簿人	
13	权利、许可证照	包括政府部门发给的房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证	按件贴花 5 元	领受人	

1. 借款合同需要征收印花税吗？

根据《中华人民共和国印花税暂行条例施行细则》第十条规定，印花税只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。从表中可见，只有银行及其他金融组织和借款人（不包括银行同业拆借）所签订的借款合同才需要征收印花税。所以如果是非银行及其他金融组织间的借款合同，是不需要征收印花税的。

2. 借款合同具体如何征收印花税？

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》及其施行细则的规定，现将借款合同贴花的有关问题规定如下：

一、关于以填开借据方式取得银行借款的借据贴花问题。目前，各地银行办理信贷业务的手续不够统一，有的只签订合同，有的只填开借据，也有的既签订合同又填开借据。为此规定：凡一项信贷业务既签订借款合同又一次或分次填开借据的，只就借款合同按所载借款金额计税贴花；凡只填开借据并作为合同使用的，应按照借据所载借款金额计税，在借据上贴花。

二、关于对流动资金周转性借款合同的贴花问题。借贷双方签订的流动资金周转性借款合同，一般按年（期）签订，规定最高限额，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。为此，在签订流动资金周转借款合同时，应按合同规定的最高借款限额计税贴花。以后，只要在限额内随借随还，不再签新合同的，就不另贴印花。

三、关于对抵押贷款合同的贴花问题。借款方以财产作抵押，与贷款方签订的抵押借款合同，属于资金信贷业务，借贷双方应按“借款合同”计税贴花。因借款方无力偿还借款而将抵押财产转移给贷款方，应就双方书立的产权转移书据，按“产权转移书据”计税贴花。

四、关于对融资租赁合同的贴花问题。银行及其金融机构经营的融资租赁业务，是一种以融物方式达到融资目的的业务，实际上是分期偿还的固定资金借款。因此，对融资租赁合同，可据合同所载的租金总额暂按“借款合同”计税贴花。

五、关于借款合同中既有应税金额又有免税金额的计税贴花问题。有些借款合同，借款总额中既有应免税的金额，也有应纳税的金额。对这类“混合”借款合同，凡合同中能划分免税金额与应税金额的，只就应税金额计税贴花；不能划分清楚的，应按借款总金额计税贴花。

六、关于对借款方与银团“多头”签订借款合同的贴花问题。在有的信贷业务中，贷方是由若干银行组成的银团，银团各方均承担一定的贷款数额，借款合同由借款方与银团各方共同书立，各执一份合同正本。对这类借款合同，借款方与贷款银团各方应分别在所执合同正本上按各自的借贷金额计税贴花。

七、关于对基建贷款中，先签订分合同，后签订总合同的贴花问题。有些基本建设贷款，先按年度用款计划分年签订借款分合同，在最后一按总概算签订借款合同，总合同的借款金额中包括各分合同的借款金额。对这类基建借款合同，应按分合同分别贴花，最后签订的总合同，只就借款总额扣除分合同借款金额后的余额计税贴花。

3. 印花税申报减半再减半的情况？

根据《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13号）：

“三、由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人可以在50%的税额幅度内减征资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税（不含证券交易印花税）、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

四、增值税小规模纳税人已依法享受资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税、耕地占用税、教育费附加、地方教育附加其他优惠政策的，可叠加享受本通知第三条规定的优惠政策。”

因此只有小规模纳税人可能存在申报印花税减半再减半的情况。根据《财政部 税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》（财税〔2018〕50号）：“自2018年5月1日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。”可以享受减半再减半。

来源：上海税务

@创投企业个人合伙人，教你如何计算缴纳个人所得税！

根据《财政部 税务总局 发展改革委 证监会关于创业投资企业个人合伙人所得税政策问题的通知》（财税〔2019〕8号）规定，自2019年1月1日起至2023年12月31日止，创投企业可以选择按单一投资基金核算或者按创投企业年度所得整体核算两种方式之一，对其个人合伙人来源于创投企业的所得计算个人所得税应纳税额。这一规定的根本初衷是为了进一步支持创业投资企业，对创业企业的合伙人无疑是一大利好。那两种核算方式到底有哪些区别呢？来跟小编一起了解一下吧。

一、征税项目不同

创投企业选择按单一投资基金核算的，其个人合伙人从该基金应分得的股权转让所得和股息红利所得，按照20%税率计算缴纳个人所得税。

创投企业选择按年度所得整体核算的，其个人合伙人应从创投企业取得的所得，按照“经营所得”项目，5%~35%的超额累进税率计算缴纳个人所得税。

二、应纳税所得额计算方式不同

1. 单一投资基金核算

●股权转让所得：单个投资项目的股权转让所得，按年度股权转让收入扣除对应股权原值和转让环节合理费用后的余额计算；单一投资基金的股权转让所得，按一个纳税年度内不同投资项目的所得和损失相互抵减后的余额计算，余额大于或等于零的，即确认为该基金的年度股权转让所得；余额小于零的，该基金年度股权转让所得按零计算且不能跨年结转；

●股息红利所得：单一投资基金的股息红利所得，以其来源于所投资项目分配的股息、红利收入以及其他固定收益类证券等收入的全额计算；

●除前述可以扣除的成本费用之外，单一投资基金发生的包括投资基金管理人的管理费和业绩报酬在内的其他支出，不得在核算时扣除。

2. 创投企业年度所得整体核算

●创投企业以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后，计算应分配给个人合伙人的所得；

●按照“经营所得”项目计税的个人合伙人，没有综合所得的，可依法减除基本减除费用、专项扣除、专项附加扣除以及国务院确定的其他扣除；

从多处取得经营所得的，应汇总计算个人所得税，只减除一次上述费用和扣除。

三、优惠不同

同时符合以下条件的创业投资公司，可享受下述优惠。

●在中国境内（不含港、澳、台地区）注册成立、实行查账征收的居民企业或合伙创投企业，且不属于被投资初创科技型企业的发起人；

●符合《创业投资企业管理暂行办法》（发展改革委等10部门令第39号）规定或者《私募投资基金监督管理暂行办法》（证监会令第105号）关于创业投资基金的特别规定，按照上述规定完成备案且规范运作。

●投资后2年内，创业投资企业及其关联方持有被投资初创科技型企业的股权比例合计应低于50%。

1. 单一投资基金核算

●个人合伙人可以按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其应从基金年度股权转让所得中分得的份额再计算其应纳税额；

●当期不足抵扣的，不得向以后年度结转。

2. 创投企业年度所得整体核算

●个人合伙人可以按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其可以从创投企业应分得的经营所得后再计算其应纳税额；

●年度核算亏损的，准予按有关规定向以后年度结转。

四、纳税申报方式不同

1. 单一投资基金核算

●个人合伙人按照其应从基金年度股权转让所得中分得的份额计算其应纳税额，并由创投企业在次年3月31日前代扣代缴个人所得税，填报《单一投资基金核算的合伙制创业投资企业个人所得税扣缴申报表》，并向税务机关纳税申报。

●注意了，符合优惠条件抵扣70%投资额的，一并在该表相应栏次填写。

2. 创投企业年度所得整体核算

●个人合伙人按月（季）填报《个人所得税经营所得纳税申报表（A）表》，在年度终了后3个月内汇缴时填报《个人所得税经营所得纳税申报表（B）表》；

●符合优惠条件抵扣70%投资额的，还应向合伙创投企业主管税务机关报送《合伙创投企业个人所得税投资抵扣情况表》。

政策依据：

1. 《中华人民共和国个人所得税法》

2. 《中华人民共和国税收征收管理法》

3. 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》

4. 《财政部 税务总局 发展改革委 证监会关于创业投资企业个人合伙人所得税政策问题的通知》（财税〔2019〕8号）

5. 《关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》（财税〔2018〕55号）

来源：上海税务

安徽税务解答允许股权转让所得时扣除的合理税费等 20 个热点问题

一、在计征房产税时，为取得土地使用权所支付的价款是否计入房产原值？

解答：关于将地价计入房产原值征收房产税问题，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

文件依据：《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121 号）

二、同一种类应纳税凭证，需频繁贴花的，印花税按次纳税还是按期纳税？

解答：同一种类应纳税凭证，需频繁贴花的，纳税人可以根据实际情况自行决定是否采用按期汇总缴纳印花税的方式。汇总缴纳的期限为一个月。我省国税部门管辖的增值税小规模纳税人汇总缴纳印花税的期限为一个季度，纳税人要求不实行按季申报的，由主管地税机关根据其应纳税金额大小核定申报纳税期限。

采用按期汇总缴纳方式的纳税人应事先告知主管地税机关，缴纳方式一经选定，一年内不得改变。

文件依据：《安徽省地方税务局关于发布〈印花税管理规程（试行）〉实施办法的公告》（安徽省地方税务局公告 2017 年第 3 号）

三、纳税人咨询非核定征收购销合同印花税的计税依据是含税还是不含税？

解答：纳税人根据应纳税凭证的性质，按规定据实计算申报应纳税额。合同中所载金额和增值税分开注明的，按不含增值税的合同金额确定计税依据；未分开注明的，以合同所载金额为计税依据。

文件依据：《安徽省地方税务局关于发布〈印花税管理规程（试行）〉实施办法的公告》（安徽省地方税务局公告 2017 年第 3 号）

四、允许在计算股权转让所得时扣除的合理税费具体指哪些？

解答：允许在计算股权转让所得时扣除的合理税费主要包括个人转让股权时按规定缴纳的税金、凭合法票据实际支付的中介服务费、资产评估费及其相关的其他合理费用，但已作为被投资企业成本费用核算的税费支出除外。

文件依据：《安徽省地方税务局关于股权转让所得个人所得税征收管理有关事项的公告》（安徽省地方税务局公告 2016 年第 9 号）

五、外籍个人取得实报实销住房补贴，个人所得税是否免征？

解答：外籍个人以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴免征收个人所得税。

关于外籍个人有关津补贴的政策：

（一）2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日期间，外籍个人符合居民个人条件的，可以选择享受个人所得税专项附加扣除，也可以选择按照《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税〔1994〕20 号）、《国家税务总局关于外籍个人取得有关补贴征免个人所得税执行问题的通知》（国税发〔1997〕54 号）和《财政部 国家税务总局关于外籍个人取得港澳地区住房等补贴征免个人所得税的通知》（财税〔2004〕29 号）规定，享受住房补贴、语言训练费、子女教育费等津补贴免税优惠政策，但不得同时享受。外籍个人一经选择，在一个纳税年度内不得变更。

（二）自 2022 年 1 月 1 日起，外籍个人不再享受住房补贴、语言训练费、子女教育费津补贴免税优惠政策，应按规定享受专项附加扣除。

文件依据：《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（（1994）财税字第 20 号），《财政部 税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164 号）

六、纳税人咨询在职研究生是否可以享受继续教育专项附加扣除？非全日制的在职研究生是否可以享受继续教育专项附加扣除？

解答：纳税人在中国境内接受学历（学位）继续教育的支出，在学历（学位）教育期间按照每月 400 元定额扣除。

符合继续教育的条件可以享受继续教育专项附加扣除。

文件依据：《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发〔2018〕41号）

七、非全日制的在职研究生针对享受子女教育和继续教育专项附加扣除是否可以任选一个？

解答：纳税人的子女接受全日制学历教育的相关支出，按照每个子女每月1000元的标准定额扣除。纳税人在中国境内接受学历（学位）继续教育的支出，在学历（学位）教育期间按照每月400元定额扣除。同一学历（学位）继续教育的扣除期限不能超过48个月。若不是全日制的研究生不可以享受子女教育专项附加扣除。符合继续教育的情形可以享受继续教育专项附加扣除。

文件依据：《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发〔2018〕41号）

八、企业发生垃圾处理符合资源综合利用劳务即征即退政策，但是现在转为“服务”是否可以享受综合资源利用即征即退政策？

解答：纳税人受托对垃圾、污泥、污水、废气等废弃物进行专业化处理，即运用填埋、焚烧、净化、制肥等方式，对废弃物进行减量化、资源化和无害化处理处置，按照以下规定适用增值税税率：

（一）采取填埋、焚烧等方式进行专业化处理后未产生货物的，受托方属于提供《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号文件印发）“现代服务”中的“专业技术服务”，其收取的处理费用适用6%的增值税税率。资源综合利用政策初衷是为了保护环境、节约资源，凡是符合资源综合利用政策条件的，即使被划分为“服务”，也仍然可以享受增值税即征即退政策

文件依据：《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2020年第9号）

九、小规模纳税人提供生活服务免征增值税开具了增值税专用发票和增值税普通发票如何享受免征增值税优惠？

解答：未开具增值税专用发票可以享受。《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》（2020年第8号）第五条规定，对纳税人提供生活服务取得的收入，免征增值税。生活服务的具体范围，按照《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号印发）规定执行，住宿服务，属于生活服务的范围。增值税专用发票部分需要按规定缴纳增值税。

文件依据：《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税收政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第8号）

十、纳税人咨询疫情期间提供餐饮服务免征增值税开具发票是开具1%的征收率还是免税的发票？

解答：《中华人民共和国增值税暂行条例》第二十一条规定，纳税人发生应税销售行为适用免税规定的，不得开具增值税专用发票。你公司发生符合《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》（2020年第9号）规定的免征增值税行为，不能开具增值税专用发票，但是可以开具普通发票。如果你公司开的是注明税率或征收率栏次的普通发票，应当在税率或征收率栏次填写“免税”字样。

文件依据：《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税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2020年第4号）

十一、小规模纳税人按季度申报，季度销售额不超过30万，开具的专用发票和增值税普通发票是否享受免征增值税优惠？

解答：小规模纳税人月销售额未超过10万元的，当期因开具增值税专用发票已经缴纳的税款，在增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。不属于上述情形，如果纳税人开具了增值税专用发票正常使用的，按季纳税，合计季度销售额未超过30万元的，增值税专用发票部分正常缴纳增值税，增值税普通发票部分可以享受免征。

文件依据：《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税政策有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第4号）

十二、2020年应税销售额未超过500万元是否可以办理一般纳税人转登记为小规模纳税人？

解答：一般纳税人符合以下条件的，在2020年12月31日前，可选择转登记为小规模纳税人：转登记日前连续12个月（以1个月为1个纳税期）或者连续4个季度（以1个季度为1个纳税期）累计销售额未超过500万元。

一般纳税人转登记为小规模纳税人的其他事宜，按照《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（2018年第18号）、《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准有关出口退（免）税问题的公告》（2018年第20号）的相关规定执行。

文件依据：《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2020年第9号）

十三、二手车经销企业减按0.5%的征收率征收增值税，如何填写申报表？

解答：纳税人在办理增值税纳税申报时，减按0.5%征收率征收增值税的销售额，应当填写在《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）“二、简易计税方法计税”中“3%征收率的货物及加工修理修配劳务”相应栏次；对应减征的增值税应纳税额，按销售额的2.5%计算填写在《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》“应纳税额减征额”及《增值税减免税申报明细表》减税项目相应栏次。

小规模纳税人在办理增值税纳税申报时，减按0.5%征收率征收增值税的销售额，应当填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”相应栏次；对应减征的增值税应纳税额，按销售额的2.5%计算填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》“本期应纳税额减征额”及《增值税减免税申报明细表》减税项目相应栏次。

文件依据：《国家税务总局关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2020年第9号）

十四、企业由一般纳税人转登记为小规模纳税人，在一般纳税人时期购买货物，暂未取得增值税专用发票，如何处理？

解答：转登记日当期尚未取得的增值税专用发票、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，转登记纳税人在取得上述发票以后，应当持税控设备，由主管税务机关通过增值税发票选择确认平台（税务端）为其办理选择确认。

文件依据：《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告2018年第18号）

十五、纳税人缴纳车辆购置税是否可以取得纸质版购车税完税证明？

解答：自2019年6月1日起，纳税人在全国范围内办理车辆购置税纳税业务时，税务机关不再打印和发放纸质车辆购置税完税证明。纳税人办理完成车辆购置税纳税业务后，在公安机关交通管理部门办理车辆注册登记时，不需向公安机关交通管理部门提交纸质车辆购置税完税证明。

纳税人如需纸质车辆购置税完税证明，可向主管税务机关提出，由主管税务机关打印《车辆购置税完税证明（电子版）》，亦可自行通过本省（自治区、直辖市和计划单列市）电子税务局等官方互联网平台查询和打印。

文件依据：《国家税务总局 公安部关于应用车辆购置税电子完税信息办理车辆注册登记业务的公告》（国家税务总局 公安部公告2019年第18号）

十六、纳税人咨询小型微利企业申报企业所得税季报时提示延缓缴纳是指什么？

解答：2020年5月1日至2020年12月31日，小型微利企业在2020年剩余申报期按规定办理预缴申报后，可以暂缓缴纳当期的企业所得税，延迟至2021年首个申报期内一并缴纳。

文件依据：《国家税务总局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）

十七、延长阶段性减免企业社会保险费实施期限政策减免的是哪几项社保费？

解答：延长阶段性减免企业社会保险费期限政策实施减免的社保费包括基本养老保险费、失业保险费和工伤保险费。

十八、阶段性减免企业社会保险费政策实施期限延长后，缴费人如何享受减免政策？

解答：符合减免条件的单位，免填单、免申请，在核定缴费环节自动享受阶段性减免社保费政策。

十九、延长阶段性减免企业社会保险费实施期限政策的适用对象有哪些？

解答：《关于延长阶段性减免企业社会保险费政策实施期限等问题的通知》的适用对象包括，各类参保企业及其职工、以单位方式参保的个体工商户及其雇工、民办非企业单位、社会团体等各类社会组织及其职工，以及个人身份参保的个体工商户和各类灵活就业人员。

二十、2020年灵活就业人员缴纳基本养老保险费确有困难没有缴费的，2021年如何补缴？

解答：以个人身份参加企业职工基本养老保险的个体工商户和灵活就业人员，2020年缴纳基本养老保险费确有困难没有缴费，可于2021年底前进行补缴，缴费基数在2021年我省个人缴费基数上下限范围内自主选择。

文件依据：《安徽省人力资源和社会保障厅 安徽省财政厅 国家税务总局安徽省税务局关于延长阶段性减免企业社会保险费政策实施期限等问题的通知》（皖人社发〔2020〕11号）。

来源：安徽税务

法规速递

关于资源税征收管理若干问题的公告

国家税务总局公告2020年第14号

为规范资源税征收管理，根据《中华人民共和国资源税法》《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《财政部 税务总局关于资源税有关问题执行口径的公告》（2020年第34号）等相关规定，现就有关事项公告如下：

一、纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，或者以外购选矿产品与自产选矿产品混合为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，直接扣减外购原矿或者外购选矿产品的购进金额或者购进数量。

纳税人以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，按照下列方法进行扣减：

准予扣减的外购应税产品购进金额（数量）=外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率÷本地区选矿产品适用税率）

不能按照上述方法计算扣减的，按照主管税务机关确定的其他合理方法进行扣减。

二、纳税人申报资源税时，应当填报《资源税纳税申报表》（见附件）。

三、纳税人享受资源税优惠政策，实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”的办理方式，另有规定的除外。纳税人对资源税优惠事项留存材料的真实性和合法性承担法律责任。

四、本公告自2020年9月1日起施行。《国家税务总局关于发布修订后的〈资源税若干问题的规定〉的公告》（2011年第63号），《国家税务总局关于发布〈中外合作及海上自营油气田资源税纳税申报表〉的公告》（2012年第3号），《国家税务总局 国家能源局关于落实煤炭资源税优惠政策若干事项的公告》（2015年第21号，国家税务总局公告2018年第31号修改），《国家税务总局关于发布修订后的〈资源税纳税申报表〉的公告》（2016年第38号）附件2、附件3、附件4，《国家税务总局 自然资源部关于落实资源税改革优惠政策若干事项的公告》（2017年第2号，国家税务总局公告2018年第31号修改），《国家税务总局关于发布〈资源税征收管理规程〉的公告》（2018年第13号），《国家税务总局关于增值税小规模纳税人地方税种和相关附加减征政策有关征管问题的公告》（2019年第5号）发布的资源税纳税申报表同时废止。

特此公告。

附件：[资源税纳税申报表](#)

国家税务总局
2020年8月28日

关于确认中国红十字会总会等群众团体 2020 年度公益性捐赠税前扣除资格的公告

财政部 税务总局公告 2020 年第 37 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定，现将 2020 年度符合公益性捐赠税前扣除资格的群众团体名单公告如下：

1. 中国红十字会总会
2. 中华全国总工会
3. 中国宋庆龄基金会
4. 中国国际人才交流基金会

财政部 税务总局
2020 年 8 月 20 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/>

