

国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告

国家税务总局公告 2021 年第 17 号

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》，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，推进税收领域“放管服”改革，更好服务市场主体，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称税法）等相关规定，对企业所得税若干政策征管口径问题公告如下：

一、关于公益性捐赠支出相关费用的扣除问题

企业在非货币性资产捐赠过程中发生的运费、保险费、人工费用等相关支出，凡纳入国家机关、公益性社会组织开具的公益性捐赠票据记载的数额中的，作为公益性捐赠支出按照规定在税前扣除；上述费用未纳入公益性捐赠票据记载的数额中的，作为企业相关费用按照规定在税前扣除。

二、关于可转换债券转换为股权投资的税务处理问题

（一）购买方企业的税务处理

1. 购买方企业购买可转换债券，在其持有期间按照约定利率取得的利息收入，应当依法申报缴纳企业所得税。
2. 购买方企业可转换债券转换为股票时，将应收未收利息一并转为股票的，该应收未收利息即使会计上未确认收入，税收上也应当作为当期利息收入申报纳税；转换后以该债券购买价、应收未收利息和支付的相关税费为该股票投资成本。

（二）发行方企业的税务处理

1. 发行方企业发生的可转换债券的利息，按照规定在税前扣除。
2. 发行方企业按照约定将购买方持有的可转换债券和应付未付利息一并转为股票的，其应付未付利息视同

已支付，按照规定在税前扣除。

三、关于跨境混合性投资业务企业所得税的处理问题

境外投资者在境内从事混合性投资业务，满足《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（2013 年第 41 号）第一条规定的条件的，可以按照该公告第二条第一款的规定进行企业所得税处理，但同时符合以下两种情形的除外：

（一）该境外投资者与境内被投资企业构成关联关系；

（二）境外投资者所在国家（地区）将该项投资收益认定为权益性投资收益，且不征收企业所得税。同时符合上述第（一）项和第（二）项规定情形的，境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息，不得进行税前扣除。

四、企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理问题

（一）企业能够提供资产购置发票的，以发票载明金额为计税基础；不能提供资产购置发票的，可以凭购置资产合同（协议）、资金支付证明、会计核算资料等记载金额，作为计税基础。

（二）企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后，按照税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产投入使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除。

五、关于文物、艺术品资产的税务处理问题

企业购买的文物、艺术品用于收藏、展示、保值增值的，作为投资资产进行税务处理。文物、艺术品资产在持有期间，计提的折旧、摊销费用，不得税前扣除。

六、关于企业取得政府财政资金的收入时间确认问题

企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，

应当按照权责发生制原则确认收入。

除上述情形外，企业取得的各种政府财政支付，如财政补贴、补助、补偿、退税等，应当按照实际取得收入的时间确认收入。

本公告适用于 2021 年及以后年度汇算清缴。
特此公告。

国家税务总局
2021 年 6 月 22 日

////////////////////////////////////

关于《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》的解读

最近，国家税务总局印发《关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 17 号，以下简称本公告），明确了 6 项企业所得税政策操作执行口径。这是贯彻落实中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》的具体措施，是推进精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治的具体体现。现就该公告具体内容解读如下：

一、本公告的主要背景

现行企业所得税法自 2008 年实施后，企业所得税政策及其管理规定日益完善，初步形成了企业所得税政策及管理体系。多年来，我局根据社会经济发展出现的新情况、新问题，遵循税收法定原则，坚持问题导向，及时明确部分税收政策执行口径问题，将其作为规范税收执法、保护纳税人合法权益、深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”、优化税收营商环境的有效措施。近期，我局对基层税务机关和纳税人反映的税收政策执行口径问

题进行了研究，对其中 6 个问题进行明确。

二、公益性捐赠支出同时发生的相关费用怎么扣除？

2020 年新冠肺炎疫情期间，有些纳税人以自产货物、外购货物进行公益捐赠，为有效应对新冠疫情影响和支持企业复工复产起到积极作用。纳税人进行公益捐赠活动，有的还发生运费、保险费、装卸费、人工费等相关费用。

对此，本公告规定，上述费用凡统一开具在捐赠票据金额中的，按照捐赠扣除相关规定处理；未开具在捐赠票据金额中的，可以按照规定在税前扣除。但上述费用不得重复税前扣除。

三、可转换债券转为股权，如何进行税收处理？

可转换债券是一种新型融资工具，也是一种金融衍生工具，是指持券人在持有债券一定时间后，可以按照发行时的约定时间、约定价格将债券转换成公司普通股。如债券持有人不想转换，可以继续持有债券，期满收取本金和利息，或者在流通市场交易；如持有人看好发债公司的预期发展，也可以行使转股权，按照预定转换价格将债券转换成为股票。可转换债券增加了债券持有人的选择权，有利于降低发债公司的筹资成本。

对于债券购买人（持券人）而言，如未行使转股权，该可转换债券即为普通债权，持券人将购买支出计入债券的计税成本，持券人取得利息收入应当计入应纳税所得额征税。持券人将可转换债券转为股票时，除将债券本身转为股票外，还会将本年应收未收利息一并转为股票，对该应收未收利息应视为收入实现，申报缴纳企业所得税；可转换债券转股后，该债券原购买价款、应收未收利息、相关税费均可计入所转股票的计税成本。

对于可转换债券的发行人而言，发行可转换债券支付的利息，是其一项正常融资成本，允许税前扣除。对于持券人将应收未收利息一并转换股票的，发行人应付未付利息支出，可以税前扣除。

四、对跨境混合性投资业务，企业所得税有哪些要求？

混合性投资兼具债权、股权的双重特点，为便于混合性投资的发行人、投资人统筹适用税收政策，2013年，税务总局印发《关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（2013年第41号），对符合相关条件的混合性投资，可以认定为债权资产，相关利息费用可以税前扣除，但发行人、投资人对同一混合性投资产品应当采取统一的处理方法。

为规范这一问题，本公告规定，境外投资者在境内从事混合性投资业务，满足税务总局2013年第41号公告第一条规定的条件的，可以按照2013年第41号公告第二条第一款的规定进行企业所得税处理。但是，对于境外投资者与境内被投资企业构成关联关系，且境外投资者所在国家（地区）将该项投资收益认定为权益性投资收益不征收企业所得税的，境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息，不得进行税前扣除。

五、企业所得税由核定征收改为查账征收后，相关资产如何进行税收处理

我国企业所得税存在查账征税、核定征税两种管理方式。随着纳税人核算水平提高，有些核定征税企业逐步改为查账征税。

为便于此类企业规范核算，依法纳税，保护其合法税收权益，对于原有资产的计税基础，凡能够提供发票等相关购置凭证的，以发票载明金额作为资产的计税基础；对于不能提供发票等购置凭证的，可以凭企业购置资产合同、协议、资金支付证明、会计核算资料等，作为计税基础的凭证。

对于企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后，以税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除。

六、企业收藏文物、艺术品，怎么进行税务处理？

有些企业购买文物、艺术品等用于收藏、展示、

保值增值等，实际上是一种投资行为，对文物、艺术品作为投资资产处理。在投资期间，文物、艺术品不得计提折旧、摊销在税前扣除。

七、企业取得政府财政支付款项，在什么时间确认收入？

为规范企业取得财政补贴等政府支付款项计算收入的时间问题，原则上，对于政府按照企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额给予的补贴，以及政府支付的属于货物、劳务服务价款的组成部分，企业应按权责发生制原则确认收入。除上述情形外，企业取得的各种政府财政资金，如财政补贴、补助、退税、补偿，按照收付实现制原则确认收入实现。

为保护纳税人合法权益，规范税收政策执行，本公告适用于2021年及以后年度汇算清缴。

////////////////////////////////////

国家税务总局关于修订发布《研发机构采购国产设备增值税退税管理办法》的公告

国家税务总局公告2021年第18号

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（2021年第6号）和《财政部 商务部 税务总局关于继续执行研发机构采购设备增值税政策的公告》（2019年第91号）规定，经商财政部，现修订发布《研发机构采购国产设备增值税退税管理办法》。《国家税务总局关于发布〈研发机构采购国产设备增值税退税管理办法〉的公告》（2020年第6号）到期停止执行。

特此公告。

国家税务总局

2021年6月22日

研发机构采购国产设备增值税退税

管理办法

第一条 为规范研发机构采购国产设备增值税退税管理，根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（2021年第6号）和《财政部 商务部 税务总局关于继续执行研发机构采购设备增值税政策的公告》（2019年第91号，以下简称91号公告）规定，制定本办法。

第二条 符合条件的研发机构（以下简称研发机构）采购国产设备，按照本办法全额退还增值税（以下简称采购国产设备退税）。

第三条 本办法第二条所称研发机构、国产设备的具体条件和范围，按照91号公告规定执行。

第四条 主管研发机构退税的税务机关（以下简称主管税务机关）负责办理研发机构采购国产设备退税的备案、审核及后续管理工作。

第五条 研发机构享受采购国产设备退税政策，应于首次申报退税时，持以下资料向主管税务机关办理退税备案手续：

（一）符合91号公告第一条、第二条规定的研发机构资质证明材料。

（二）内容填写真实、完整的《出口退（免）税备案表》。该备案表在《国家税务总局关于出口退（免）税申报有关问题的公告》（2018年第16号）发布。其中，“企业类型”选择“其他单位”；“出口退（免）税管理类型”依据资质证明材料填写“内资研发机构”或“外资研发中心”；其他栏次按填表说明填写。

（三）主管税务机关要求提供的其他资料。
 本办法下发前，已办理采购国产设备退税备案的研发机构，无需再次办理备案。

第六条 研发机构备案资料齐全，《出口退（免）税备案表》填写内容符合要求，签字、印章完整的，主管税务机关应当予以备案。备案资料或填写内容不符合要求的，主管税务机关应一次性告知研发机构，待其补正后再予备案。

第七条 已办理备案的研发机构，《出口退（免）税备案表》中内容发生变更的，应自变更之日起30日内，持相关资料向主管税务机关办理备案变更。

第八条 研发机构发生解散、破产、撤销以及其他依法应终止采购国产设备退税事项的，应持相关资料向主管税务机关办理备案撤回。主管税务机关应按规定结清退税款后，办理备案撤回。

研发机构办理注销税务登记的，应先向主管税务机关办理退税备案撤回。

第九条 外资研发中心因自身条件发生变化不再符合91号公告第二条规定条件的，应自条件变化之日起30日内办理退税备案撤回，并自条件变化之日起，停止享受采购国产设备退税政策。未按照规定办理退税备案撤回，并继续申报采购国产设备退税的，依照本办法第十九条规定处理。

第十条 研发机构新设、变更或者撤销的，主管税务机关应根据核定研发机构的牵头部门提供的名单及注明的相关资质起止时间，办理有关退税事项。

第十一条 研发机构采购国产设备退税的申报期限，为采购国产设备之日（以发票开具日期为准）次月1日起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期。

研发机构未在规定期限内申报办理退税的，根据《财政部 税务总局关于明确国有农用地出租等增值税政策的公告》（2020年第2号）第四条的规定，在收齐相关凭证及电子信息后，即可申报办理退税。

第十二条 已备案的研发机构应在退税申报期内，凭下列资料向主管税务机关办理采购国产设备退税：

（一）《购进自用货物退税申报表》。该申报表在《国家税务总局关于优化整合出口退税信息系统更好服务纳税人有关事项的公告》（2021年第15号）发布。填写该表时，应在备注栏填写“科技开发、科学研究、教学设备”。

（二）采购国产设备合同。

（三）增值税专用发票，或者开具时间为2021年1月1日至本办法发布之日前的增值税普通发票（不含增值税普通发票中的卷票，下同）。

（四）主管税务机关要求提供的其他资料。

上述增值税专用发票，应当已通过增值税发票综合服务平台确认用途为“用于出口退税”。

第十三条 属于增值税一般纳税人研发机构申报采购国产设备退税，主管税务机关经审核符合规定的，应按规定办理退税。

研发机构申报采购国产设备退税，属于下列情形之一的，主管税务机关应采取发函调查或其他方式调查，在确认增值税发票真实、发票所列设备已按规定申报纳税后，方可办理退税：

（一）审核中发现疑点，经核实仍不能排除疑点的。

（二）增值税一般纳税人使用增值税普通发票申报退税的。

（三）非增值税一般纳税人申报退税的。

第十四条 研发机构采购国产设备的应退税额，为增值税发票上注明的税额。

第十五条 研发机构采购国产设备取得的增值税专用发票，已用于进项税额抵扣的，不得申报退税；已用于退税的，不得用于进项税额抵扣。

第十六条 主管税务机关应建立研发机构采购国产设备退税情况台账，记录国产设备的型号、发票开具时间、价格、已退税额等情况。

第十七条 已办理增值税退税的国产设备，自增值税发票开具之日起3年内，设备所有权转移或移作他用的，研发机构须按照下列计算公式，向主管税务机关补缴已退税款。

应补缴税款=增值税发票上注明的税额×（设备折余价值÷设备原值）

设备折余价值=增值税发票上注明的金额-累计已提折旧

累计已提折旧按照企业所得税法的有关规定计算。

第十八条 研发机构涉及重大税收违法失信案件，按照《国家税务总局关于发布〈重大税收违法失信案件信息公布办法〉的公告》（2018年第54号）被公布信息的，研发机构应自案件信息公布之日起，停止享受采购国产设备退税政策，并在30日内办理退税备案撤回。研发机构违法失信案件信息停止公布并从公告栏撤出的，自信息撤出之日起，研发机构可重新办理采购国产设备退税备案，其采购的国产设备可继续享受退税政策。未按照规定办理退税备案撤回，并继续申报采购国产设备退税的，依照本办法第十九条规定处理。

第十九条 研发机构采取假冒采购国产设备退税资格、虚构采购国产设备业务、增值税发票既申报抵扣又申报退税、提供虚假退税申报资料等手段，骗取采购国产设备退税的，主管税务机关应追回已退税款，并依照税收征收管理法的有关规定处理。

第二十条 本办法未明确的其他退税管理事项，比照出口退税有关规定执行。

第二十一条 本办法施行期限为2021年1月1日至2023年12月31日，以增值税发票的开具日期为准。

证监会《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》的修订说明

为进一步规范上市公司年度报告的编制及信息披露行为，保护投资者合法权益，根据修订后的《证券法》《上市公司信息披露管理办法》（以下简称《信披办法》），结合监管实践，证监会研究修订了《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》（以下简称《年报格式准则》）。现将有关修订情况说明如下：

一、修订背景

现行的《年报格式准则》是2017年修订的。本次修改主要解决以下三方面问题：一是落实修订后的《证券法》《信披办法》要求。新《证券法》设立了董监高对定期报告内容发表异议的制度，《信披办法》进行了相应细化，需在《年报格式准则》中进一步落实。二是与其他相关制度做好衔接。

2020年12月，证监会与人民银行、发改委联合发布《公司信用类债券信息披露管理办法》（以下简称《债券信披办法》），对公开发行公司信用类债券的公司年度报告内容与格式编制要求进行了规定，需在《年报格式准则》中的债券章节予以吸收。创业板、科创板相关法规分别对创业板、科创板公司信息披露做了一些特殊要求，如要求披露尚未盈利的成因、表决权差异安排、行业竞争力等信息，需在《年报格式准则》中进行体现。另外，退市规则进行了调整，需对《年报格式准则》相关条文进行修改。三是强化突出问题的信息披露。结合前期实践，加强占用担保、子公司管理失控、关联财务公司存款受限等问题，以及股份回购、表决权委托等方面的信息披露。另外，针对年度报告中的行业和业务情况分析不够深入、与财务数据联系不够紧密等情况，进一步明确和细化披露要求。

二、主要修订内容

（一）完善管理层讨论与分析章节

一是将年度报告正文“第三节 公司业务概要”和“第四节 经营情况讨论与分析”归并整合为修订后的“第三节 管理层讨论与分析”；二是细化对所处行业和从事业务情况的披露要求，重点突出报告期内发生的重大变化；三是要求公司结合行业发展、业务经营等信息有针对性的分析主要财务数据变化的原因；四是根据创业板、科创板持续监管要求，要求创业板、科创板公司有针对性的披露能够反映行业竞争力的信息；五是创业板、科创板公司上市时未盈利的，在实现盈利前，要求披露尚未盈利的原因及影响；六是维持现行规定鼓励公司披露前5大客户、供应商的同时，若年度内公司与单个客户或供应商的销售或采购比例超过总额的50%、前5大客户或供应商存在新增对象的，或严重依赖于少数客户或供应商的，要求公司披露相应客户或供应商的名称及销售或采购金额。

（二）完善公司治理章节一是现行与公司治理有关的条文散落在各个章节，为突出报告期内公司治理状况，将有关条文统一整合至修订后的“第四节 公司治理”；二是细化公司董事会及其下设专门委员会履职情况披露内容，完善控股股东、实际控制人与公司保持独立性、避免同业竞争等披露要求，并要求公司介绍报告期内的内部控制制度建设及实施、对子公司的管理控制等情况；三是公司存在表决权差异安排的，要求披露该等安排实施和变化的情况；四是要求创业板、科创板公司说明控股股东、实际控制人及其控制的其他单位从事对公司构成重大不利影响的同业竞争情况。

（三）新增环境和社会责任章节一是为突出上市公司作为公众公司在环境保护、社会责任方面的工作情况，将与环境保护、社会责任有关条文统一整合至新增的“第五节 环境和社会责任”；二是要求全部上市公司披露报告期内因环境问题受到行政处罚的情况；三是为协同做好“碳达峰、碳中和”工作，鼓励公司自愿披露为减少其碳排放所采取的措施及效果；四是协同做好乡村振兴工作，鼓励公司积极披露巩

固拓展脱贫攻坚成果、乡村振兴等工作情况。

(四) 完善重要事项章节一是加强占用担保常态化监管, 要求公司披露违规担保情况, 并将资金占用披露范围由控股股东及其关联方扩大至控股股东及其他关联方; 二是要求公司披露与存在关联关系的财务公司、公司控股的财务公司与关联方之间在报告期内发生的具体业务情况; 三是结合退市新规, 删除“暂停上市”有关表述, 要求公司披露导致退市风险警示的情况; 四是根据科创板公司关联交易的相关披露要求, 新增科创板公司重大关联交易的披露内容。

(五) 完善股份变动及股东情况章节一是对于控股股东或第一大股东及其一致行动人累计质押股份比例达到80%的公司, 要求披露相关股票质押的具体用途、还款资金来源、是否存在偿债或平仓风险等情况; 二是对于报告期内控股股东发生变更或控制权发生变更的公司, 要求就变更情况予以特别说明; 三是要求公司披露前10名股东存在的委托表决权、受托表决权、放弃表决权情况。公司存在表决权差异安排的, 要求披露表决权比例前10名的股东情况; 四是明确回购专户不纳入前10名股东进行列示; 五是要求公司披露报告期内股份回购的具体实施情况。

(六) 调整债券相关情况章节按照《债券信息披露办法》的相关规定, 一是扩大披露主体范围, 要求公开发行企业债券、公司债券以及银行间债券市场非金融企业债务融资工具的公司都应当以专门章节披露债券相关情况; 二是扩大债券种类的披露范围, 公司应当披露在年度报告批准报出日存续的债券情况, 同时, 简化并调整了债券情况的披露内容。

(七) 其他修改一是为避免信息冗余, 在总则中明确相关信息已在临时报告披露且后续无进展或变化的, 可以仅披露相关情况概述; 二是对于本年度扣非前后净利润存在负值的公司, 要求披露营业收入扣除情况, 并披露审计机构对扣除情况的专项审核意见; 三是删除了年度报告摘要中的“经营情况讨论与分析”章节, 要求公司对报告期内经营情况的重大变化和对经营情况有重大影响的事项进行分析。

(来源: 中国证监会网站)

上市公司年报内容结构“大改”,

新老版本对比

6月28日晚间, 证监会发布《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式(2021年修订)》, 自发布之日起开始施行, 也就是说, 2021年的半年报和年报结构将适用新准则, 从证监会公告可以看到, 此次改动还比较大, 相比于2017年的版本属于“大改”。具体体现在以下28点:

1、将年度报告正文“第三节 公司业务概要”和“第四节 经营情况讨论与分析”归并整合为修订后的“第三节 管理层讨论与分析”;

2、细化对所处行业和从事业务情况的披露要求, 重点突出报告期内发生的重大变化;

3、要求公司结合行业发展、业务经营等信息有针对性的分析主要财务数据变化的原因;

4、根据创业板、科创板持续监管要求, 要求创业板、科创板公司有针对性的披露能够反映行业竞争力的信息;

5、创业板、科创板公司上市时未盈利的, 在实现盈利前, 要求披露尚未盈利的原因及影响;

6、维持现行规定鼓励公司披露前5大客户、供应商的同时, 若年度内公司与单个客户或供应商的销售或采购比例超过总额的50%、前5大客户或供应商存在新增对象的, 或严重依赖于少数客户或供应商的, 要求公司披露相应客户或供应商的名称及销售或采购金额;

7、现行与公司治理有关的条文散落在各个章节, 为突出报告期内公司治理状况, 将有关条文统一整合至修订后的“第四节 公司治理”;

8、细化公司董事会及其下设专门委员会履职情况披露内容, 完善控股股东、实际控制人与公司保持独立性、避免同业竞争等披露要求, 并要求公司介绍报告期内的内部控制制度建设及实施、对子公司的管理

控制等情况；

9、公司存在表决权差异安排的，要求披露该等安排实施和变化的情况；

10、要求创业板、科创板公司说明控股股东、实际控制人及其控制的其他单位从事对公司构成重大不利影响的同业竞争情况；

11、为突出上市公司作为公众公司在环境保护、社会责任方面的工作情况，将与环境保护、社会责任有关条文统一整合至新增的“第五节 环境和社会责任”；

12、要求全部上市公司披露报告期内因环境问题受到行政处罚的情况；

13、为协同做好“碳达峰、碳中和”工作，鼓励公司自愿披露为减少其碳排放所采取的措施及效果；

14、为协同做好乡村振兴工作，鼓励公司积极披露巩固拓展脱贫攻坚成果、乡村振兴等工作情况；

15、加强占用担保常态化监管，要求公司披露违规担保情况，并将资金占用披露范围由控股股东及其关联方扩大至控股股东及其他关联方；

16、要求公司披露与存在关联关系的财务公司、公司控股的财务公司与关联方之间在报告期内发生的具体业务情况；

17、结合退市新规，删除“暂停上市”有关表述，要求公司披露导致退市风险警示的情况；

18、根据科创板公司关联交易的相关披露要求，新增科创板公司重大关联交易的披露内容；

19、对于控股股东或第一大股东及其一致行动人累计质押股份比例达到80%的公司，要求披露相关股票质押的具体用途、还款资金来源、是否存在偿债或平仓风险等情况；

20、对于报告期内控股股东发生变更或控制权发生变更的公司，要求就变更情况予以特别说明（不能援引已披露的临时公告链接）；

21、要求公司披露前10名股东存在的委托表决权、受托表决权、放弃表决权情况。公司存在表决权差异安排的，要求披露表决权比例前10名的股东情况；

22、明确回购专户不纳入前10名股东进行列示；

23、要求公司披露报告期内股份回购的具体实施情况；

24、按照《债券信披办法》的相关规定，扩大披露主体范围，要求公开发行企业债券、公司债券以及银行间债券市场非金融企业债务融资工具的公司都应当以专门章节披露债券相关情况；

25、扩大债券种类的披露范围，公司应当披露在年度报告批准报出日存续的债券情况，同时，简化并调整了债券情况的披露内容；

26、为避免信息冗余，在总则中明确相关信息已在临时报告披露且后续无进展或变化的，可以仅披露相关情况概述；

27、对于本年度扣非前后净利润存在负值的公司，要求披露营业收入扣除情况，并披露审计机构对扣除情况的专项审核意见；

28、删除了年度报告摘要中的“经营情况讨论与分析”章节，要求公司对报告期内经营情况的重大变化和对经营情况有重大影响的事项进行分析。

////////////////////////////////////

财政部 税务总局

印发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

为贯彻落实《中华人民共和国契税法》，现将契税法若干事项执行口径公告如下：

一、关于土地、房屋权属转移

(一) 征收契税的土地、房屋权属，具体为土地使用权、房屋所有权。

(二) 下列情形发生土地、房屋权属转移的，承受方应当依法缴纳契税：

1. 因共有不动产份额变化的；
2. 因共有人增加或者减少的；

3. 因人民法院、仲裁委员会的生效法律文书或者监察机关出具的监察文书等因素，发生土地、房屋权属转移的。

二、关于若干计税依据的具体情形

(一) 以划拨方式取得的土地使用权，经批准改为出让方式重新取得该土地使用权的，应由该土地使用权人以补缴的土地出让价款为计税依据缴纳契税。

(二) 先以划拨方式取得土地使用权，后经批准转让房地产，划拨土地性质改为出让的，承受方应分别以补缴的土地出让价款和房地产权属转移合同确定的成交价格为计税依据缴纳契税。

(三) 先以划拨方式取得土地使用权，后经批准转让房地产，划拨土地性质未发生改变的，承受方应以房地产权属转移合同确定的成交价格为计税依据缴纳契税。

(四) 土地使用权及所附建筑物、构筑物等（包括在建的房屋、其他建筑物、构筑物和其他附着物）转让的，计税依据为承受方应交付的总价款。

(五) 土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、实物配建房屋等应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。

(六) 房屋附属设施（包括停车位、机动车库、非机动车库、顶层阁楼、储藏室及其他房屋附属设施）与房屋为同一不动产单元的，计税依据为承受方应交付的总价款，并适用与房屋相同的税率；房屋附属设施与房屋为不同不动产单元的，计税依据为转移合同确定的成交价格，并按当地确定的适用税率计税。

(七) 承受已装修房屋的，应将包括装修费用在

内的费用计入承受方应交付的总价款。

(八) 土地使用权互换、房屋互换，互换价格相等的，互换双方计税依据为零；互换价格不相等的，以其差额为计税依据，由支付差额的一方缴纳契税。

(九) 契税的计税依据不包括增值税。

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。

(二) 享受契税免税优惠的土地、房屋用途具体如下：

1. 用于办公的，限于办公室（楼）以及其他直接用于办公的土地、房屋；

2. 用于教学的，限于教室（教学楼）以及其他直接用于教学的土地、房屋；

3. 用于医疗的，限于门诊部以及其他直接用于医疗的土地、房屋；

4. 用于科研的，限于科学试验的场所以及其他直接用于科研的土地、房屋；

5. 用于军事设施的，限于直接用于《中华人民共和国军事设施保护法》规定的军事设施的土地、房屋；

6. 用于养老的，限于直接用于为老年人提供养护、康复、托管等服务的土地、房屋；

7. 用于救助的，限于直接为残疾人、未成年人、生活无着的流浪乞讨人员提供养护、康复、托管等服

务的土地、房屋。

(三) 纳税人符合减征或者免征契税规定的, 应当按照规定进行申报。

四、关于纳税义务发生时间的具体情形

(一) 因人民法院、仲裁委员会的生效法律文书或者监察机关出具的监察文书等发生土地、房屋权属转移的, 纳税义务发生时间为法律文书等生效当日。

(二) 因改变土地、房屋用途等情形应当缴纳已经减征、免征契税的, 纳税义务发生时间为改变有关土地、房屋用途等情形的当日。

(三) 因改变土地性质、容积率等土地使用条件需补缴土地出让价款, 应当缴纳契税的, 纳税义务发生时间为改变土地使用条件当日。

发生上述情形, 按规定不再需要办理土地、房屋权属登记的, 纳税人应自纳税义务发生之日起 90 日内申报缴纳契税。

五、关于纳税凭证、纳税信息和退税

(一) 具有土地、房屋权属转移合同性质的凭证包括契约、协议、合约、单据、确认书以及其他凭证。

(二) 不动产登记机构在办理土地、房屋权属登记时, 应当依法查验土地、房屋的契税完税、减免税、不征税等涉税凭证或者有关信息。

(三) 税务机关应当与相关部门建立契税涉税信息共享和工作配合机制。具体转移土地、房屋权属有关的信息包括: 自然资源部门的土地出让、转让、征收补偿、不动产权属登记等信息, 住房城乡建设部门的房屋交易等信息, 民政部门的婚姻登记、社会组织登记等信息, 公安部门的户籍人口基本信息。

(四) 纳税人缴纳契税后发生下列情形, 可依照有关法律法规申请退税:

1. 因人民法院判决或者仲裁委员会裁决导致土地、房屋权属转移行为无效、被撤销或者被解除, 且土地、房屋权属变更至原权利人的;

2. 在出让土地使用权交付时, 因容积率调整或实际交付面积小于合同约定面积需退还土地出让价款

的;

3. 在新建商品房交付时, 因实际交付面积小于合同约定面积需退还房价款的。

六、其他

本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。《财政部 国家税务总局关于契税征收中几个问题的批复》(财税字〔1998〕96 号)、《财政部 国家税务总局对河南省财政厅<关于契税有关政策问题的请示>的批复》(财税〔2000〕14 号)、《财政部 国家税务总局关于房屋附属设施有关契税政策的批复》(财税〔2004〕126 号)、《财政部 国家税务总局关于土地使用权转让契税计税依据的批复》(财税〔2007〕162 号)、《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中以国家作价出资(入股)方式转移国有土地使用权有关契税问题的通知》(财税〔2008〕129 号)、《财政部 国家税务总局关于购房人办理退房有关契税问题的通知》(财税〔2011〕32 号)同时废止。

财政部 税务总局

2021 年 6 月 30 日



国家税务总局 国家外汇管理局 关于服务贸易等项目对外支付税务 备案有关问题的补充公告

国家税务总局 国家外汇管理局
公告 2021 年第 19 号

为深入贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》, 促进深化“放管服”改革, 打造市场化法治化国际化营商环境, 促进贸易投

资自由化便利化，切实为群众办实事，现对《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国家税务总局 国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号发布，国家税务总局公告 2018 年第 31 号修改）补充公告如下：

一、境内机构和个人（以下称备案人）对同一笔合同需要多次对外支付的，仅需在首次付汇前办理税务备案。

二、下列事项无需办理税务备案：

- （一）外国投资者以境内直接投资合法所得在境内再投资；
- （二）财政预算内机关、事业单位、社会团体非贸易非经营性付汇业务。

三、备案人可以通过以下方式获取和填报《服务贸易等项目对外支付税务备案表》（以下简称《备案表》）：

- （一）通过电子税务局等在线方式填报；
- （二）从各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局官方网站下载并填报；
- （三）在主管税务机关办税服务厅领取并填报。

四、备案人选择在电子税务局等在线方式办理备案的，应完整、如实填写《备案表》并提交相关资料。备案人完成备案后，可凭《备案表》编号和验证码，按照外汇管理相关规定，到银行办理付汇手续。

五、备案人选择在办税服务厅办理备案的，对于提交资料齐全、《备案表》填写完整的，主管税务机关无需当场进行纳税事项审核，应在系统录入《备案表》信息、生成《备案表》编号和验证码。备案人可凭《备案表》编号和验证码，按照外汇管理相关规定，到银行办理付汇手续。

六、本公告自发布之日起施行。《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备

案有关问题的公告》（国家税务总局 国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号发布，国家税务总局公告 2018 年第 31 号修改）第一条第二款、第二条第二款、第五条、第六条、第七条、第八条、第十条和附件 2 同时废止。

特此公告。

国家税务总局 国家外汇管理局

2021 年 6 月 29 日

《税务稽查案件办理程序规定》

发布

国家税务总局令第 52 号

《税务稽查案件办理程序规定》，已经 2021 年 6 月 18 日国家税务总局 2021 年度第 2 次局务会议审议通过，现予公布，自 2021 年 8 月 11 日起施行。

国家税务总局局长：王军

2021 年 7 月 12 日

税务稽查案件办理程序规定

第一章 总则

第一条 为了贯彻落实中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，保障税收法律、行政法规的贯彻实施，规范税务稽查案件办理程序，强化监督制约机制，保护纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人合法权益，根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）、

《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称税收征管法实施细则）等法律、行政法规，制定本规定。

第二条 稽查局办理税务稽查案件适用本规定。

第三条 办理税务稽查案件应当以事实为根据，以法律为准绳，坚持公平、公正、公开、效率的原则。

第四条 税务稽查由稽查局依法实施。稽查局主要职责是依法对纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人履行纳税义务、扣缴义务情况及涉税事项进行检查处理，以及围绕检查处理开展的其他相关工作。稽查局具体职责由国家税务总局依照税收征管法、税收征管法实施细则和国家有关规定确定。

第五条 稽查局办理税务稽查案件时，实行选案、检查、审理、执行分工制约原则。

第六条 稽查局应当在税务局向社会公告的范围内实施税务稽查。上级税务机关可以根据案件办理的需要指定管辖。

税收法律、行政法规和国家税务总局规章对税务稽查管辖另有规定的，从其规定。

第七条 税务稽查管辖有争议的，由争议各方本着有利于案件办理的原则逐级协商解决；不能协商一致的，报请共同的上级税务机关决定。

第八条 税务稽查人员具有税收征管法实施细则规定回避情形的，应当回避。

被查对象申请税务稽查人员回避或者税务稽查人员自行申请回避的，由稽查局局长依法决定是否回避。稽查局局长发现税务稽查人员具有规定回避情形的，应当要求其回避。稽查局局长的回避，由税务局局长依法审查决定。

第九条 税务稽查人员对实施税务稽查过程中知悉的国家秘密、商业秘密或者个人隐私、个人信息，应当依法予以保密。

纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人的税收违法行为不属于保密范围。

第十条 税务稽查人员应当遵守工作纪律，恪守职业道德，不得有下列行为：

- （一）违反法定程序、超越权限行使职权；
- （二）利用职权为自己或者他人牟取利益；
- （三）玩忽职守，不履行法定义务；
- （四）泄露国家秘密、工作秘密，向被查对象通风报信、泄露案情；
- （五）弄虚作假，故意夸大或者隐瞒案情；
- （六）接受被查对象的请客送礼等影响公正执行公务的行为；
- （七）其他违法违纪行为。

税务稽查人员在执法办案中滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊的，依照有关规定严肃处理；涉嫌犯罪的，依法移送司法机关处理。

第十一条 税务稽查案件办理应当通过文字、音像等形式，对案件办理的启动、调查取证、审核、决定、送达、执行等进行全过程记录。

第二章 选案

第十二条 稽查局应当加强稽查案源管理，全面收集整理案源信息，合理、准确地选择待查对象。案源管理依照国家税务总局有关规定执行。

第十三条 待查对象确定后，经稽查局局长批准实施立案检查。

必要时，依照法律法规的规定，稽查局可以在立案前进行检查。

第十四条 稽查局应当统筹安排检查工作，严格控制对

纳税人、扣缴义务人的检查次数。

第三章 检查

第十五条 检查前，稽查局应当告知被查对象检查时间、需要准备的资料等，但预先通知有碍检查的除外。检查应当由两名以上具有执法资格的检查人员共同实施，并向被查对象出示税务检查证件、出示或者送达税务检查通知书，告知其权利和义务。

第十六条 检查应当依照法定权限和程序，采取实地检查、调取账簿资料、询问、查询存款账户或者储蓄存款、异地协查等方法。

对采用电子信息系统进行管理和核算的被查对象，检查人员可以要求其打开该电子信息系统，或者提供与原始电子数据、电子信息系统技术资料一致的复制件。被查对象拒不打开或者拒不提供的，经稽查局局长批准，可以采用适当的技术手段对该电子信息系统进行直接检查，或者提取、复制电子数据进行检查，但所采用的技术手段不得破坏该电子信息系统原始电子数据，或者影响该电子信息系统正常运行。

第十七条 检查应当依照法定权限和程序收集证据材料。收集的证据必须经查证属实，并与证明事项相关联。

不得以下列方式收集、获取证据材料：

- （一）严重违法法定程序收集；
- （二）以违反法律强制性规定的手段获取且侵害他人合法权益；
- （三）以利诱、欺诈、胁迫、暴力等手段获取。

第十八条 调取账簿、记账凭证、报表和其他有关资料时，应当向被查对象出具调取账簿资料通知书，并填写调取账簿资料清单交其核对后签章确认。

调取纳税人、扣缴义务人以前会计年度的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料的，应当经县以上税务局局长批准，并在3个月内完整退还；调取纳税人、

扣缴义务人当年的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料的，应当经设区的市、自治州以上税务局局长批准，并在30日内退还。

退还账簿资料时，应当由被查对象核对调取账簿资料清单，并签章确认。

第十九条 需要提取证据材料原件的，应当向当事人出具提取证据专用收据，由当事人核对后签章确认。对需要退还的证据材料原件，检查结束后应当及时退还，并履行相关签收手续。需要将已开具的纸质发票调出查验时，应当向被查验的单位或者个人开具发票换票证；需要将空白纸质发票调出查验时，应当向被查验的单位或者个人开具调验空白发票收据。经查无问题的，应当及时退还，并履行相关签收手续。

提取证据材料复制件的，应当由当事人或者原件保存单位（个人）在复制件上注明“与原件核对无误”及原件存放地点，并签章。

第二十条 询问应当由两名以上检查人员实施。除在被查对象生产、经营、办公场所询问外，应当向被询问人送达询问通知书。

询问时应当告知被询问人有关权利义务。询问笔录应当交被询问人核对或者向其宣读；询问笔录有修改的，应当由被询问人在改动处捺指印；核对无误后，由被询问人在尾页结束处写明“以上笔录我看过（或者向我宣读过），与我说的相符”，并逐页签章、捺指印。被询问人拒绝在询问笔录上签章、捺指印的，检查人员应当在笔录上注明。

第二十一条 当事人、证人可以采取书面或者口头方式陈述或者提供证言。当事人、证人口头陈述或者提供证言的，检查人员应当以笔录、录音、录像等形式进行记录。笔录可以手写或者使用计算机记录并打印，由当事人或者证人逐页签章、捺指印。

当事人、证人口头提出变更陈述或者证言的，检查人员应当就变更部分重新制作笔录，注明原因，由当事人或者证人逐页签章、捺指印。当事人、证人变

更书面陈述或者证言的，变更前的笔录不予退回。

第二十二条 制作录音、录像等视听资料的，应当注明制作方法、制作时间、制作人和证明对象等内容。调取视听资料时，应当调取有关资料的原始载体；难以调取原始载体的，可以调取复制件，但应当说明复制方法、人员、时间和原件存放处等事项。

对声音资料，应当附有该声音内容的文字记录；对图像资料，应当附有必要的文字说明。

第二十三条 以电子数据的内容证明案件事实的，检查人员可以要求当事人将电子数据打印成纸质资料，在纸质资料上注明数据出处、打印场所、打印时间或者提供时间，注明“与电子数据核对无误”，并由当事人签章。

需要以有形载体形式固定电子数据的，检查人员应当与提供电子数据的个人、单位的法定代表人或者财务负责人或者经单位授权的其他人员一起将电子数据复制到存储介质上并封存，同时在封存包装物上注明制作方法、制作时间、制作人、文件格式及大小等，注明“与原始载体记载的电子数据核对无误”，并由电子数据提供者签章。

收集、提取电子数据，检查人员应当制作现场笔录，注明电子数据的来源、事由、证明目的或者对象，提取时间、地点、方法、过程，原始存储介质的存放地点以及对电子数据存储介质的签封情况等。进行数据压缩的，应当在笔录中注明压缩方法和完整性校验值。

第二十四条 检查人员实地调查取证时，可以制作现场笔录、勘验笔录，对实地调查取证情况予以记录。

制作现场笔录、勘验笔录，应当载明时间、地点和事件等内容，并由检查人员签名和当事人签章。

当事人经通知不到场或者拒绝在现场笔录、勘验笔录上签章的，检查人员应当在笔录上注明原因；如有其他人员在场，可以由其签章证明。

第二十五条 检查人员异地调查取证的，当地税务机关应当予以协助；发函委托相关稽查局调查取证的，必要时可以派人参与受托地稽查局的调查取证，受托地稽查局应当根据协查请求，依照法定权限和程序调查。需要取得境外资料的，稽查局可以提请国际税收管理部门依照有关规定程序获取。

第二十六条 查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人存款账户，应当经县以上税务局局长批准，凭检查存款账户许可证明向相关银行或者其他金融机构查询。

查询案件涉嫌人员储蓄存款的，应当经设区的市、自治州以上税务局局长批准，凭检查存款账户许可证明向相关银行或者其他金融机构查询。

第二十七条 被查对象有下列情形之一的，依照税收征管法和税收征管法实施细则有关逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务检查的规定处理：

- （一）提供虚假资料，不如实反映情况，或者拒绝提供有关资料的；
- （二）拒绝或者阻止税务机关记录、录音、录像、照相和复制与案件有关的情况和资料的；
- （三）在检查期间转移、隐匿、销毁有关资料的；
- （四）有不依法接受税务检查的其他情形的。

第二十八条 税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为，可以在规定的纳税期之前，责令限期缴纳应纳税款；在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的，可以责成纳税人提供纳税担保。如果纳税人不能提供纳税担保，经县以上税务局局长批准，可以依法采取税收强制措施。

检查从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的，经县以上税务局局长批准，可以依法采取税收强制措施。

第二十九条 稽查局采取税收强制措施时，应当向纳税人、扣缴义务人、纳税担保人交付税收强制措施决定书，告知其采取税收强制措施的内容、理由、依据以及依法享有的权利、救济途径，并履行法律、法规规定的其他程序。

采取冻结纳税人在开户银行或者其他金融机构的存款措施时，应当向纳税人开户银行或者其他金融机构交付冻结存款通知书，冻结其相当于应纳税款的存款；并于作出冻结决定之日起3个工作日内，向纳税人交付冻结决定书。

采取查封、扣押商品、货物或者其他财产措施时，应当向纳税人、扣缴义务人、纳税担保人当场交付查封、扣押决定书，填写查封商品、货物或者其他财产清单或者出具扣押商品、货物或者其他财产专用收据，由当事人核对后签章。查封清单、扣押收据一式二份，由当事人和稽查局分别保存。

采取查封、扣押有产权证件的动产或者不动产措施时，应当依法向有关单位送达税务协助执行通知书，通知其在查封、扣押期间不再办理该动产或者不动产的过户手续。

第三十条 按照本规定第二十八条第二款采取查封、扣押措施的，期限一般不得超过6个月；重大案件有下列情形之一的，需要延长期限的，应当报国家税务总局批准：

- （一）案情复杂，在查封、扣押期限内确实难以查明案件事实的；
 - （二）被查对象转移、隐匿、销毁账簿、记账凭证或者其他证据材料的；
 - （三）被查对象拒不提供相关情况或者以其他方式拒绝、阻挠检查的；
 - （四）解除查封、扣押措施可能使纳税人转移、隐匿、损毁或者违法处置财产，从而导致税款无法追缴的。
- 除前款规定情形外采取查封、扣押、冻结措施的，期限不得超过30日；情况复杂的，经县以上税务局局长批准，可以延长，但是延长期限不得超过30日。

第三十一条 有下列情形之一的，应当依法及时解除税收强制措施：

- （一）纳税人已按履行期限缴纳税款、扣缴义务人已按履行期限缴纳税款、纳税担保人己按履行期限缴纳所担保税款的；
- （二）税收强制措施被复议机关决定撤销的；
- （三）税收强制措施被人民法院判决撤销的；
- （四）其他法定应当解除税收强制措施的。

第三十二条 解除税收强制措施时，应当向纳税人、扣缴义务人、纳税担保人送达解除税收强制措施决定书，告知其解除税收强制措施的时间、内容和依据，并通知其在规定时间内办理解除税收强制措施的有关事项：

- （一）采取冻结存款措施的，应当向冻结存款的纳税人开户银行或者其他金融机构送达解除冻结存款通知书，解除冻结；
- （二）采取查封商品、货物或者其他财产措施的，应当解除查封并收回查封商品、货物或者其他财产清单；
- （三）采取扣押商品、货物或者其他财产措施的，应当予以返还并收回扣押商品、货物或者其他财产专用收据。

税收强制措施涉及协助执行单位的，应当向协助执行单位送达税务协助执行通知书，通知解除税收强制措施相关事项。

第三十三条 有下列情形之一的，致使检查暂时无法进行的，经稽查局局长批准后，中止检查：

- （一）当事人被有关机关依法限制人身自由的；
- （二）账簿、记账凭证及有关资料被其他国家机关依法调取且尚未归还的；
- （三）与税收违法行为直接相关的事实需要人民法院或者其他国家机关确认的；
- （四）法律、行政法规或者国家税务总局规定的其他可以中止检查的。

中止检查的情形消失，经稽查局局长批准后，恢复检

查。

第三十四条 有下列情形之一的，致使检查确实无法进行的，经稽查局局长批准后，终结检查：

- （一）被查对象死亡或者被依法宣告死亡或者依法注销，且有证据表明无财产可抵缴税款或者无法定税收义务承担主体的；
- （二）被查对象税收违法行为均已超过法定追究期限的；
- （三）法律、行政法规或者国家税务总局规定的其他可以终结检查的。

第三十五条 检查结束前，检查人员可以将发现的税收违法事实和依据告知被查对象。

被查对象对违法事实和依据有异议的，应当在限期内提供说明及证据材料。被查对象口头说明的，检查人员应当制作笔录，由当事人签章。

第四章 审理

第三十六条 检查结束后，稽查局应当对案件进行审理。符合重大税务案件标准的，稽查局审理后提请税务局重大税务案件审理委员会审理。

重大税务案件审理依照国家税务总局有关规定执行。

第三十七条 案件审理应当着重审核以下内容：

- （一）执法主体是否正确；
- （二）被查对象是否准确；
- （三）税收违法事实是否清楚，证据是否充分，数据是否准确，资料是否齐全；
- （四）适用法律、行政法规、规章及其他规范性文件是否适当，定性是否正确；
- （五）是否符合法定程序；
- （六）是否超越或者滥用职权；
- （七）税务处理、处罚建议是否适当；
- （八）其他应当审核确认的事项或者问题。

第三十八条 有下列情形之一的，应当补正或者补充调查：

- （一）被查对象认定错误的；
- （二）税收违法事实不清、证据不足的；
- （三）不符合法定程序的；
- （四）税务文书不规范、不完整的；
- （五）其他需要补正或者补充调查的。

第三十九条 拟对被查对象或者其他涉税当事人作出税务行政处罚的，应当向其送达税务行政处罚事项告知书，告知其依法享有陈述、申辩及要求听证的权利。税务行政处罚事项告知书应当包括以下内容：

- （一）被查对象或者其他涉税当事人姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的，以税务机关赋予的纳税人识别号代替；
- （二）认定的税收违法事实和性质；
- （三）适用的法律、行政法规、规章及其他规范性文件；
- （四）拟作出的税务行政处罚；
- （五）当事人依法享有的权利；
- （六）告知书的文号、制作日期、税务机关名称及印章；
- （七）其他相关事项。

第四十条 被查对象或者其他涉税当事人可以书面或者口头提出陈述、申辩意见。对当事人口头提出陈述、申辩意见，应当制作陈述申辩笔录，如实记录，由陈述人、申辩人签章。

应当充分听取当事人的陈述、申辩意见；经复核，当事人提出的事实、理由或者证据成立的，应当采纳。

第四十一条 被查对象或者其他涉税当事人按照法律、法规、规章要求听证的，应当依法组织听证。

听证依照国家税务总局有关规定执行。

第四十二条 经审理，区分下列情形分别作出处理：

(一) 有税收违法行为,应当作出税务处理决定的,制作税务处理决定书;

(二) 有税收违法行为,应当作出税务行政处罚决定的,制作税务行政处罚决定书;

(三) 税收违法行为轻微,依法可以不予税务行政处罚的,制作不予税务行政处罚决定书;

(四) 没有税收违法行为的,制作税务稽查结论。税务处理决定书、税务行政处罚决定书、不予税务行政处罚决定书、税务稽查结论引用的法律、行政法规、规章及其他规范性文件,应当注明文件全称、文号和有关条款。

第四十三条 税务处理决定书应当包括以下主要内容:

(一) 被查对象姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的,以税务机关赋予的纳税人识别号代替;

(二) 检查范围和内容;

(三) 税收违法事实及所属期间;

(四) 处理决定及依据;

(五) 税款金额、缴纳期限及地点;

(六) 税款滞纳金、滞纳金计算方法、缴纳期限及地点;

(七) 被查对象不按期履行处理决定应当承担的责任;

(八) 申请行政复议或者提起行政诉讼的途径和期限;

(九) 处理决定书的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

第四十四条 税务行政处罚决定书应当包括以下主要内容:

(一) 被查对象或者其他涉税当事人姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的,以税务机关赋予的纳税人识别号代替;

(二) 检查范围和内容;

(三) 税收违法事实、证据及所属期间;

(四) 行政处罚种类和依据;

(五) 行政处罚履行方式、期限和地点;

(六) 当事人不按期履行行政处罚决定应当承担的责任;

(七) 申请行政复议或者提起行政诉讼的途径和期限;

(八) 行政处罚决定书的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

税务行政处罚决定应当依法公开。公开的行政处罚决定被依法变更、撤销、确认违法或者确认无效的,应当在3个工作日内撤回原行政处罚决定信息并公开说明理由。

第四十五条 不予税务行政处罚决定书应当包括以下主要内容:

(一) 被查对象或者其他涉税当事人姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的,以税务机关赋予的纳税人识别号代替;

(二) 检查范围和内容;

(三) 税收违法事实及所属期间;

(四) 不予税务行政处罚的理由及依据;

(五) 申请行政复议或者提起行政诉讼的途径和期限;

(六) 不予行政处罚决定书的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

第四十六条 税务稽查结论应当包括以下主要内容:

(一) 被查对象姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的,以税务机关赋予的纳税人识别号代替;

(二) 检查范围和内容;

(三) 检查时间和检查所属期间;

(四) 检查结论;

(五) 结论的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

第四十七条 稽查局应当自立案之日起90日内作出行政处理、处罚决定或者无税收违法事实结论。案情复

杂需要延期的，经税务局局长批准，可以延长不超过90日；特殊情况或者发生不可抗力需要继续延期的，应当经上一级税务局分管副局长批准，并确定合理的延长期限。但下列时间不计算在内：

- （一）中止检查的时间；
- （二）请示上级机关或者征求有权机关意见的时间；
- （三）提请重大税务案件审理的时间；
- （四）因其他方式无法送达，公告送达文书的时间；
- （五）组织听证的时间；
- （六）纳税人、扣缴义务人超期提供资料的时间；
- （七）移送司法机关后，税务机关需根据司法文书决定是否处罚的案件，从司法机关接受移送到司法文书生效的时间。

第四十八条 税收违法行为涉嫌犯罪的，填制涉嫌犯罪案件移送书，经税务局局长批准后，依法移送公安机关，并附送以下资料：

- （一）涉嫌犯罪案件情况的调查报告；
- （二）涉嫌犯罪的主要证据材料复制件；
- （三）其他有关涉嫌犯罪的材料。

第五章 执行

第四十九条 稽查局应当依法及时送达税务处理决定书、税务行政处罚决定书、不予税务行政处罚决定书、税务稽查结论等税务文书。

第五十条 具有下列情形之一的，经县以上税务局局长批准，稽查局可以依法强制执行，或者依法申请人民法院强制执行：

- （一）纳税人、扣缴义务人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款、滞纳金，责令限期缴纳逾期仍未缴纳的；
- （二）经稽查局确认的纳税担保人未按照规定的期限缴纳所担保的税款、滞纳金，责令限期缴纳逾期仍未缴纳的；
- （三）当事人对处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的；

（四）其他可以依法强制执行的。

第五十一条 当事人确有经济困难，需要延期或者分期缴纳罚款的，可向稽查局提出申请，经税务局局长批准后，可以暂缓或者分期缴纳。

第五十二条 作出强制执行决定前，应当制作并送达催告文书，催告当事人履行义务，听取当事人陈述、申辩意见。经催告，当事人逾期仍不履行行政决定，且无正当理由的，经县以上税务局局长批准，实施强制执行。

实施强制执行时，应当向被执行人送达强制执行决定书，告知其实施强制执行的内容、理由及依据，并告知其享有依法申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。

催告期间，对有证据证明有转移或者隐匿财物迹象的，可以作出立即强制执行决定。

第五十三条 稽查局采取从被执行人开户银行或者其他金融机构的存款中扣缴税款、滞纳金、罚款措施时，应当向被执行人开户银行或者其他金融机构送达扣缴税收款项通知书，依法扣缴税款、滞纳金、罚款，并及时将有关凭证送达被执行人。

第五十四条 拍卖、变卖被执行人商品、货物或者其他财产，以拍卖、变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款的，在拍卖、变卖前应当依法进行查封、扣押。

稽查局拍卖、变卖被执行人商品、货物或者其他财产前，应当制作拍卖/变卖抵税财物决定书，经县以上税务局局长批准后送达被执行人，予以拍卖或者变卖。

拍卖或者变卖实现后，应当在结算并收取价款后3个工作日内，办理税款、滞纳金、罚款的入库手续，并制作拍卖/变卖结果通知书，附拍卖/变卖查封、扣押的商品、货物或者其他财产清单，经稽查局局长审核后，送达被执行人。

以拍卖或者变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款和

拍卖、变卖等费用后，尚有剩余的财产或者无法进行拍卖、变卖的财产的，应当制作返还商品、货物或者其他财产通知书，附返还商品、货物或者其他财产清单，送达被执行人，并自办理税款、滞纳金、罚款入库手续之日起3个工作日内退还被执行人。

第五十五条 执行过程中发现涉嫌犯罪的，依照本规定第四十八条处理。

第五十六条 执行过程中发现有下列情形之一的，经稽查局局长批准后，中止执行：

- （一）当事人死亡或者被依法宣告死亡，尚未确定可执行财产的；
 - （二）当事人进入破产清算程序尚未终结的；
 - （三）可执行财产被司法机关或者其他国家机关依法查封、扣押、冻结，致使执行暂时无法进行的；
 - （四）可供执行的标的物需要人民法院或者仲裁机构确定权属的；
 - （五）法律、行政法规和国家税务总局规定其他可以中止执行的。
- 中止执行情形消失后，经稽查局局长批准，恢复执行。

第五十七条 当事人确无财产可供抵缴税款、滞纳金、罚款或者依照破产清算程序确实无法清缴税款、滞纳金、罚款，或者有其他法定终结执行情形的，经税务局局长批准后，终结执行。

第五十八条 税务处理决定书、税务行政处罚决定书等决定性文书送达后，有下列情形之一的，稽查局可以依法重新作出：

- （一）决定性文书被人民法院判决撤销的；
- （二）决定性文书被行政复议机关决定撤销的；
- （三）税务机关认为需要变更或者撤销原决定性文书的；
- （四）其他依法需要变更或者撤销原决定性文书的。

第六章 附则

第五十九条 本规定相关税务文书的式样，由国家税务总局规定。

第六十条 本规定所称签章，区分以下情况确定：

- （一）属于法人或者其他组织的，由相关人员签名，加盖单位印章并注明日期；
 - （二）属于个人的，由个人签名并注明日期。
- 本规定所称“以上”“日内”，均含本数。

第六十一条 本规定自2021年8月11日起施行。《税务稽查工作规程》（国税发〔2009〕157号印发，国家税务总局公告2018年第31号修改）同时废止。

关于《税务稽查案件办理程序规定》 的解读

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》（以下简称《意见》），深入推进精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治，落实2021年新修订的行政处罚法等法律法规，切实保护行政相对人合法权益，更好发挥税务稽查维护经济税收秩序、维护国家税收安全、维护社会公平正义的职能作用，国家税务总局对《税务稽查工作规程》（国税发〔2009〕157号印发，国家税务总局公告2018年第31号修改，以下简称《规程》）进行了修订，并更名为《税务稽查案件办理程序规定》（以下简称《规定》），以部门规章的形式发布施行。现将有关问题解读如下：

一、修改的必要性

《规程》自颁布实施以来，在规范执法行为、维护税收秩序、促进依法纳税等方面发挥了积极作用。近年来，党中央、国务院对进一步深化税收征管改革、

优化税务执法方式作出新部署、提出新要求，税务稽查工作面临新形势新任务，有必要对《规程》进行修订完善。

（一）进一步深化税收征管改革的需要

《意见》从严格规范税务执法行为、完善税务执法制度和机制、不断提升税务执法精确度、强化执法内部监督等方面提出了一系列明确要求。稽查执法作为税务执法的重要方面，需要按照《意见》要求从制度层面进一步规范。《规定》出台既是落实《意见》的重要举措，也是保障《意见》落实的重要制度性建设安排。

（二）进一步优化税务执法方式的需要

2021年修订的行政处罚法对税务执法提出了一系列新要求，近年来出台或修订的行政强制法、行政诉讼法等法律法规需要通过建立完善税务执法相关制度规定予以衔接和落实。同时，贯彻落实依法行政要求，推进依法治税，做到权力法定、权责明晰，加强对权力运行的监督制约，需要持续健全税务稽查执法制度规定。

（三）进一步完善税收法制建设的需要

近年来，社会法治环境、税务机构改革、稽查执法实际等方面发生深刻变化，尤其是税收征管体制改革后形成的集约型税务稽查组织体系需要通过健全稽查工作制度加以保障。同时，随着稽查执法工作日益规范化、制度化，实践中一些合法合规、成熟定型的做法也需要以制度形式加以固定，推动税收法制建设与时俱进。

二、修订的基本原则

《规定》是规范税务稽查执法的基础性制度，与经济社会生产生活 and 行政相对人权益密切相关。本次修订重点把握以下原则：

一是提升稽查执法制度依据的法律层级。原《规

程》为规范性文件，《规定》升级为部门规章。通过提升稽查执法基础性制度的法律层级，进一步加大对稽查执法的规范力度，提高稽查法治化水平。

二是注重保护行政相对人合法权益。围绕稽查执法工作中与行政相对人密切相关的执法环节，依据相关法律法规进一步完善稽查执法制度机制，全流程规范稽查执法行为，充分保障行政相对人的知情权、陈述申辩权等合法权益，推动提高税法遵从度和社会满意度。

三是切实解决稽查执法中出现的新问题。坚持问题导向，应对稽查执法过程中出现的新情况、新问题，以及涉税违法手段的新变化、新趋势，进一步完善稽查案件办理流程，细化制度规定，明确工作要求，为稽查执法工作在新形势下有效开展提供制度保障。

三、修订的主要内容

《规定》分六章（总则、选案、检查、审理、执行、附则）共六十一条。主要修订内容包括：

（一）进一步明确立法目的。在第一条将“为了贯彻落实中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》”作为《规定》修订的目的之一，明确将贯彻落实《意见》部署作为税务稽查执法的总体要求。

（二）进一步完善立法宗旨。在第一条增加“保护纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人合法权益”的立法宗旨。坚持以人为本的执法理念，将注重保护税务行政相对人合法权益的原则要求贯穿于稽查案件办理全过程。

（三）增加对行政相对人个人信息的保护。在第九条明确“对实施税务稽查过程中知悉的个人信息应当依法予以保密”。落实民法典有关规定，防止稽查执法中泄露当事人个人信息，进一步提高稽查执法的合法性和规范性。

（四）明确行政执法全过程记录要求。新增第十一条“税务稽查案件办理应当通过文字、音像等形

式，对案件办理的启动、调查取证、审核、决定、送达、执行等进行全过程记录。”贯彻落实国务院关于全面推行执法全过程记录制度等“三项制度”的工作要求，进一步促进税务稽查严格规范公正文明执法。

(五) 细化提取电子数据的程序。在第二十三条增加“收集、提取电子数据，检查人员应当制作现场笔录，注明电子数据的来源、事由、证明目的或者对象，提取时间、地点、方法、过程，原始存储介质的存放地点以及对电子数据存储介质的密封情况等。进行数据压缩的，应当在笔录中注明压缩方法和完整性校验值”的规定。依据行政处罚法、税收征收管理法等相关法律规定，进一步规范电子数据提取的具体规定和操作要求，适应实际执法中提取电子证据的需要，保障电子数据取证工作合法合规。

(六) 细化保障行政相对人知情权和陈述申辩权的相关规定。在第十五条、第二十条明确实施检查和进行询问时对当事人要“告知其权利和义务”，在第四十条增加“应当充分听取当事人的陈述、申辩意见；经复核，当事人提出的事实、理由或者证据成立的，应当采纳”的规定，落实行政处罚法等法律法规的要求，充分保障当事人的知情权、陈述申辩权等合法权益。

(七) 将证据纳入处罚决定书的填写范围。在第四十四条增加税务行政处罚决定书应当包括“税收违法证据”，与行政处罚法有关规定相衔接，强化证据填写要求，确保税务行政处罚决定书证据充分、事实清楚。

(八) 增加税务行政处罚决定公开和撤回程序规定。与行政处罚法有关规定相衔接，在第四十四条明确税务行政处罚决定应当依法公开和税务行政处罚决定依法撤回的程序要求，完善税务行政处罚决定工作流程。

(九) 明确税务稽查案件办理期限。落实行政处罚法有关规定，在第四十七条明确“稽查局应当自立案之日起 90 日内作出行政处理、处罚决定或

者无税收违法行为结论。案情复杂需要延期的，经税务局局长批准，可以延长不超过 90 日；特殊情况或者发生不可抗力需要继续延期的，应当经上一级税务局分管副局长批准，并确定合理的延长期限”，既保障疑难、复杂案件查处，又强化监督制约，提高办案效率。

(十) 增加暂缓或延期缴纳罚款的规定。新增第五十一条“当事人确有经济困难，需要延期或者分期缴纳罚款的，可向稽查局提出申请，经税务局局长批准后，可以暂缓或者分期缴纳。”落实行政处罚法有关要求，充分考虑当事人的实际困难，做到税务稽查执法即有力度又有温度，推动提升税法遵从度和社会满意度。

(十一) 明确实施税收强制执行前的催告程序。在第五十二条明确“作出强制执行决定前，应当制作并送达催告文书，催告当事人履行义务，听取当事人陈述、申辩意见。经催告，当事人逾期仍不履行行政决定，且无正当理由的，经县以上税务局局长批准，实施强制执行。”落实行政强制法有关规定，进一步完善执法程序，提高稽查执法的合法性和正当性。

(十二) 完善处理处罚决定重新作出工作机制。新增第五十八条“税务处理决定书、税务行政处罚决定书等决定性文书送达后，有下列情形之一的，稽查局可以依法重新作出：

- 1、决定性文书被人民法院判决撤销的；
 - 2、决定性文书被行政复议机关决定撤销的；
 - 3、税务机关认为需要变更或者撤销原决定性文书的；
 - 4、其他依法需要变更或者撤销原决定性文书的。”
- 依据行政处罚法、行政诉讼法、行政复议法相关规定，健全税务稽查重新作出处理处罚工作机制，进一步完善稽查执法工作流程。

关于印发《工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》的通知

财会〔2021〕16号

中华全国总工会，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为了适应工会组织财务改革的需要，进一步规范工会会计核算，提高会计信息质量，我部修订印发了《工会会计制度》（财会〔2021〕7号），自2022年1月1日起施行。为了确保新旧制度顺利衔接、平稳过渡，促进新制度的有效贯彻实施，我部制定了《工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》，现予印发，请遵照执行。

执行中有什么问题，请及时反馈我部。

附件：工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定

财 政 部

2021年6月30日

附件：

工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定

我部对《工会会计制度》（财会〔2009〕7号）（以下称原制度）进行了全面修订，于2021年4月14日印发了新《工会会计制度》（财会〔2021〕7号）（以下称新制度），自2022年1月1日起施行。为了确保新旧会计制度顺利过渡，现对各级工会执行新制度有关衔接问题规定如下：

一、新旧制度衔接总要求

（一）自2022年1月1日起，工会应当严格按照新制度进行会计核算、编报财务报表。

（二）工会应当按照本规定做好新旧会计制度衔接相关工作，主要包括以下几个方面：

1、2021年12月31日的科目余额表。

2、2022年1月1日的新账。

3、按照本规定要求，登记新账的科目余额，包括将原账科目余额转入新账会计科目（新旧制度会计科目对照表见附表）、将未入账事项登记新账科目、对相关新账科目余额进行调整、将基建账套相关数据并入新账等。原账科目是指按照原制度规定设置的会计科目。

4、按照登记及调整后新账的各会计科目余额，编制2022年1月1日的科目余额表，作为新账各会计科目的期初余额。

5、根据新账各会计科目期初余额，按照新制度编制2022年1月1日资产负债表。

（三）工会应当对资产进行清查盘点，进一步清理核实和归类统计固定资产、无形资产、库存物品等资产数据。按照相关规定依法确认为国有资产的，转账时应当将原账国有资产对应的科目余额转入新账相关资产科目的“国有资产”明细科目；依法确认为工会资产的，将原账工会资产对应的科目余额转入新账相关资产科目的“工会资产”明细科目。

（四）及时调整会计信息系统。工会应当按照新制度要求对原有会计信息系统进行及时更新和调试，实现数据准确转换，确保新旧账套的有序衔接。

二、将原账会计科目余额转入新账

（一）资产类

1.“库存现金”、“银行存款”科目

新制度设置了“库存现金”、“银行存款”科目。转账时，工会应当将原账的“库存现金”、“银行存款”科

目余额转入新账的“库存现金”、“银行存款”科目。其中，存在代管经费的，还应当将原账“库存现金”、“银行存款”科目余额中属于代管经费的金额，转入新账“库存现金”、“银行存款”科目下的“代管经费”明细科目。

2.“财政应返还额度”、“投资”科目

核算内容与原账的上述相应科目的核算内容基本相同。转账时，工会应当将原账的上述科目余额直接转入新账的相应科目。

3.“库存物品”科目

新制度设置了“库存物品”科目，并规定库存物品取得时应当同时确认资产基金。转账时，工会应当将原账的“库存物品”科目余额直接转入新账的“库存物品”科目，同时，按照原账“库存物品”科目余额，将“结余”科目对应余额转入新账的“资产基金—库存物品”科目。

4.“应收上级经费”科目

新制度设置了“应收上级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应收未收的上级工会拨付或转拨的工会经费和专项补助。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应收上级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应收款”科目，将原账的“应收上级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应收上级经费”科目。

5.“应收下级经费”科目

新制度设置了“应收下级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应收未收的下级工会上缴的工会经费。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应收下级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应收款”科目，将原入新账的“应收下级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应收下级经费”科目。

6.“借出款”科目

新制度未设置“借出款”科目，但设置了“其他应收款”科目。转账时，工会应当将原账的“借出款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

7.“其他应收款”科目

新制度设置了“其他应收款”科目，该科目的核算内容包括原账“其他应收款”科目的核算内容。转账时，工会应当将原账的“其他应收款”科目余额，转入新账的“其他应收款”科目。

8.“在建工程”科目

新制度设置了“在建工程”科目。转账时，对于在原账“在建工程”科目核算的建设项目，工会应当将原账的“在建工程”科目余额转入新账的“在建工程”各明细科目。对于未在原账“在建工程”科目核算的建设项目，按照新制度规定，不再通过基建账单独核算，工会应当将基建账相关数据并入新账，具体处理参见本规定第五部分。

9.“固定资产”科目

新制度设置了“固定资产”科目。由于新制度中固定资产价值标准与原制度相比有所提高，原账中作为固定资产核算的实物资产，将有一部分要按照新制度转为库存物品。同时，新制度设置了“无形资产”科目，原在“固定资产”科目核算的无形资产，需转入新账的“无形资产”科目。

转账时，工会应当根据重新确定的固定资产目录，对原账中“固定资产”科目的余额进行分析：

(1)对于达不到新制度中固定资产确认标准的实物资产，应当将相应余额转入新账的“库存物品”科目，将相应的“固定基金”科目余额转入新账的“资产基金—库存物品”科目。

(2)对于原在“固定资产”科目核算的无形资产，应当将相应余额转入新账的“无形资产”科目，将相应的“固定基金”科目余额转入新账的“资产基金—无形资产”科目。

(3)对于符合新制度中固定资产确认标准的，应当将相应余额转入新账的“固定资产”科目，将相应的“固定基金”科目余额转入新账的“资产基金—固定资产”科目。

10.“零余额账户用款额度”科目

新制度设置了“零余额账户用款额度”科目。由于原账的“零余额账户用款额度”科目年末无余额，该科目无需进行转账处理。

(二) 负债类

1.“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，该科目的核算内容包含了原账“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目的核算内容。转账时，工会应当将原账的“应付工资（离退休费）”、“应付地方（部门）津贴补贴”、“应付其他个人收入”科目余额转入新账的“应付职工薪酬”科目。

2.“应付上级经费”科目

新制度设置了“应付上级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应上缴上级工会的工会拨缴经费。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应付上级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应付款”科目，将原账的“应付上级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应付上级经费”科目。

3.“应付下级经费”科目

新制度设置了“应付下级经费”科目，该科目的核算内容包括工会应付下级工会的各项补助及应转拨下级工会的工会拨缴经费。转账时，工会应当按照相关规定将原账的“应付下级经费”科目余额中的工会建会筹备金转入新账的“其他应付款”科目，将原账的“应付下级经费”科目余额减去建会筹备金后的差额转入新账的“应付下级经费”科目。

4.“借入款”科目

新制度未设置“借入款”科目，但设置了“其他应付款”科目。转账时，工会应当将原账的“借入款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。

5.“其他应付款”科目

新制度设置了“其他应付款”科目，该科目的核算内容包括原账“其他应付款”科目的核算内容。转账时，工会应当将原账的“其他应付款”科目余额，转入新账的“其他应付款”科目。

6.“代管经费”科目

新制度设置了“代管经费”科目。转账时，工会应当将原账的“代管经费”科目余额，转入新账的“代管经费”科目。

(三) 净资产类

1.“固定基金”、“在建工程占用资金”、“投资基金”科目

新制度设置了“资产基金”科目，该科目的核算内容包含了原账“固定基金”、“在建工程占用资金”、“投资基金”科目的核算内容。转账时，工会应当将“固定基金”、“在建工程占用资金”、“投资基金”科目余额对应转入新账的“资产基金”相关明细科目：

(1) 工会应当对原账“固定基金”科目余额进行分析，将原账在“固定资产”科目核算的不再符合新制度固定资产确认标准的库存物品对应余额转入新账的“资产基金—库存物品”科目；将原账在“固定资产”科目核算的无形资产对应余额转入新账的“资产基金—无形资产”科目；将原账“固定基金”科目余额减去转入新账“资产基金—库存物品”和“资产基金—无形资产”科目金额后的余额转入新账的“资产基金—固定资产”科目。

(2) 工会应当将原账的“投资基金”科目余额转入新账的“资产基金—投资”科目。

(3) 工会应当将原账的“在建工程占用资金”科目余额转入新账的“资产基金—在建工程”科目。

2.“专用基金”科目

新制度设置了“专用基金”科目，该科目的核算内容不再包括增收留成基金和财务专用基金，新制度下不再设置“增收留成基金”、“财务专用基金”明细科目。转账时，工会应当将原账的“专用基金—权益保障金”科目余额转入新账的“专用基金”科目，将原账的“专用基金—增收留成基金、财务专用基金”科目余额转入新账的“工会资金结余”科目。

3.“后备金”科目

新制度未设置“后备金”科目。转账时，工会应当将原账的“后备金”科目余额转入新账的“工会资金结余”科目。

4.“结余”科目

新制度未设置“结余”科目，但设置了“工会资金结转”、“工会资金结余”、“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目。转账时，工会应当结合预算编制与执行情况进行分析，将原账的“结余”科目余额（扣除转入新账中“资产基金—库存物品”科目金额）转入新账相关会计科目：

（1）基层工会应当根据分析结果，将符合结转性质的资金余额转入新账的“工会资金结转”科目；将剩余的资金余额转入“工会资金结余”科目。

（2）县级以上工会应当根据分析结果，将符合财政拨款结转性质的资金余额转入“财政拨款结转”科目；将符合财政拨款结余性质的资金余额转入“财政拨款结余”科目；将符合工会资金结转性质的资金余额转入“工会资金结转”科目；将剩余的资金余额转入“工会资金结余”科目。

（四）收入类、支出类

由于原账中收入类、支出类科目年末无余额，无需进行转账处理。自2022年1月1日起，应当按照新制度设置收入类、支出类科目并进行账务处理。

（五）其他要求

工会存在其他本规定未列举的原账科目余额的，应当比照本规定转入新账的相应科目。新账的科目设有明细科目的，应将原账中对应科目的余额加以分析，分别转入新账中相应科目的相关明细科目。

工会在进行新旧衔接的转账时，应当编制转账工作底据作为原始凭证。

三、将原未入账事项登记新账

（一）资产类

1.无形资产

工会在新旧制度转换时，应当将2021年12月31日前未入账的无形资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的无形资产成本，借记“无形资产”科目，贷记“资产基金—无形资产”科目。

2.其他资产

工会在新旧制度转换时，应当将2021年12月31日前未入账的其他资产按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的资产及其成本，分别借记相关资产科目，贷记相关净资产科目。

（二）负债类

工会在新旧制度转换时，应当将2021年12月31日前未入账的负债按照新制度规定记入新账。登记新账时，按照确定的负债金额，借记“工会资金结余”科目，贷记相关负债科目。

（三）其他事项

工会存在2021年12月31日前未入账的其他事项的，应当比照本规定登记新账的相应科目。工会对新账的会计科目补记未入账事项时，应当编制记账凭证，并将补充登记事项的确认证据作为原始凭证。

四、对新账的相关会计科目余额进行调整

（一）转销已领用出库的库存物品对应余额

工会应当对在原账“固定资产”科目核算的不符合新制度固定资产确认标准的库存物品进行分析，对于已领用出库的库存物品，应当将其成本一次性转销，按照确定的成本，借记“资产基金—库存物品”科目，贷记“库存物品”科目，同时做好相关实物资产的登记管理工作。

（二）补提折旧

新制度设置了“累计折旧”科目，核算工会对固定资产计提的累计折旧。工会应当全面核查截至2021年12月31日符合新制度固定资产确认标准的固定资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于2022年1月1日对前期未计提折旧的固定资产补提折旧，按照应计提的折旧金额，借记“资产基金—固定资产”科目，贷记“累计折旧”科目。

（三）补提摊销

新制度设置了“累计摊销”科目，核算工会对无形资产计提的累计摊销。工会应当全面核查截至 2021 年 12 月 31 日无形资产的预计使用年限、已使用年限、尚可使用年限等，并于 2022 年 1 月 1 日对前期未计提摊销的无形资产补提摊科目，贷记“累计摊销”科目。

（四）转销不符合新制度规定的代管经费对应余额

新制度“代管经费”科目的核算内容与原制度相比有所调整，对于不符合新制度规定的代管经费，工会应当对相应余额予以转销，按照确定的金额，借记“代管经费”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。工会对新账的期初余额进行调整时，应当编制记账凭证，并将调整事项的确认依据作为原始凭证。

五、将基建账套相关数据并入新账

新制度执行后，工会的基本建设工程项目均通过新账的“在建工程”科目核算，不再执行《国有建设单位会计制度》（财会字〔1995〕45号）。新旧制度转换时，工会应当将基建账相关数据并入新账。工会将 2021 年 12 月 31 日原基建账中相关科目余额并入新账时：

按照基建账中“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊投资”、“预付工程款”等科目余额，借记新账中“在建工程”科目相关明细科目；按照基建账中“交付使用资产”等科目余额，借记新账中“固定资产”等科目；按照基建账中“现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政应返还额度”、“其他应收款”等科目余额，分别借记新账中“库存现金”、“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“基建投资借款”、“应付工程款”、“其他应付款”等科目余额，贷记新账中“其他应付款”科目；对基建账中“基建拨款”科目余额进行分析：按照归属于财政拨款结转结余的部分，贷记新账中“财政拨款结转”、“财政拨款结余”科目，按照归属于工会资金结转的部分，贷记新账中“工会资金结转”科目；按照基建账中“建筑安装工程投资”、“设备投资”、“待摊

投资”、“预付工程款”、“交付使用资产”等科目余额，贷记新账中“资产基金”科目相关明细科目；按照基建账中其他科目余额，分析调整新账中相应科目；按照上述借贷方差额，贷记或借记新账中“工会资金结余”科目。

基建并账后，工会可以通过在新账有关会计科目下设置与基本建设项目相关的明细科目或增加标记，或设置基建项目辅助账等方式，满足基本建设项目竣工决算报表编制的需要。

工会将基建账并入新账时，应当编制记账凭证，将基建账各科目余额转入新账相关科目的依据作为原始凭证。

六、财务报表新旧衔接

（一）编制 2022 年 1 月 1 日资产负债表和国有资产情况表

工会应当根据 2022 年 1 月 1 日新账的会计科目余额，按照新制度编制 2022 年 1 月 1 日资产负债表和国有资产情况表（仅要求填列各项目“年初余额”）。

（二）2022 年度财务报表的编制

工会应当按照新制度编制 2022 年财务报表。在编制 2022 年度收入支出表、成本费用表时，不要求填列上年比较数。

工会应当根据 2022 年 1 月 1 日新账会计科目余额，填列 2022 年收入支出表的“年初资金结转结余”项目和财政拨款收入支出表的“年初财政拨款结转结余”项目。

（来源：财政部会计司）

一文看懂土地出让金划转

税务部门

近日，财政部官网显示，财政部、自然资源部、税务总局、人民银行等四部门发布通知，从2022年1月1日起，将国有土地使用权出让收入、矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金四项政府非税收入划转税务部门征收。

在这项通知中，最受关注的是国有土地使用权出让收入征收部门的转变，因为该项收入涉及金额巨大。

根据财政部数据，2020年地方政府国有土地使用权出让收入为84,142亿元。今年1-4月份国有土地使用权出让收入为21,383亿元，同比增长35%，占同期地方财政收入的33%。

那么，为什么要转为税务部门来征收？是房产税要出台？对房地产有何影响呢？

专家：只是改变征收流程

按照通知要求，将由自然资源部门负责征收的国有土地使用权出让收入、矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金四项政府非税收入，全部划转给税务部门负责征收。自然资源部（本级）按照规定负责征收的矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金，同步划转税务部门征收。

划转工作将先试点后推开。自2021年7月1日起，选择在河北、内蒙古、上海、浙江、安徽、青岛、云南省（自治区、直辖市、计划单列市）以省（区、市）为单位开展征管职责划转试点，探索完善征缴流程、职责分工等，为全面推开划转工作积累经验。暂未开展征管划转试点地区要积极做好四项政府非税收入征收划转准备工作，自2022年1月1日起全面实施征管划转工作。

四项政府非税收入划转给税务部门征收后，以前

年度和今后形成的应缴未缴收入以及按规定分期缴纳的收入，由税务部门负责征缴入库，有关部门应当配合做好相关信息传递和材料交接工作。税务部门应当按照国库集中收缴制度等规定，依法依规开展收入征管工作，确保非税收入及时足额缴入国库。已缴入财政非税专户，但尚未划缴国库的有关资金，由财政部门按非税收入收缴管理制度规定缴入国库。

税务部门按照属地原则征收四项政府非税收入。具体征收机关由国家税务总局有关省（自治区、直辖市、计划单列市）税务局按照“便民、高效”原则确定。原由自然资源部（本级）负责征收的矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金等非税收入，征管职责划转后的具体工作由国家税务总局北京市税务局承担。

通知明确，除本通知规定外，四项政府非税收入的征收范围、对象、标准、减免、分成、使用、管理等政策，继续按照现行规定执行。

粤开证券研究院副院长、首席宏观分析师罗志恒分析称，此次调整的是征收机构，而非土地出让收入的归属权，只是从自然资源部征收土地出让收入转由税务部门，与之前社保改由税务是一个逻辑，并没有实质性触动地方利益。

由于2018年国税地税机构完成合并，税务部门成为历史，税务部门成为国家税务总局垂直管理部门。此次地方政府所有的土地出让金划归税务征管，有人认为土地出让金也将由地方财政收入划归为中央财政收入。

一位省级财政人士告诉第一财经，这次收入征管划转不涉及资金分配，因此对地方财政没有影响。另一位地方财政人士表示，税务征收土地出让金，收入还是归地方，由省市共享，暂时没有调整。

意在治理征管乱象

据财联社了解，此前土地出让收入前期由国土资源管理部门负责具体征收。根据2006年发布的《国务院办公厅关于规范国有土地使用权出让收支管理的通

知》，“土地出让收入由财政部门负责征收管理，可由国土资源管理部门负责具体征收。”而国土资源管理部门属于地方政府组成部门。

与此同时，国有土地使用权收入纳入地方预算管理。从2007年1月1日起，对国有土地使用权收入具体征收后，收支全额纳入地方基金预算管理。收入全部缴入地方国库，支出一律通过地方基金预算从土地出让收入中予以安排，实行“收支两条线”。在地方国库中设立专账，专门核算土地出让收入和支出情况。

“这导致在实际运行中，由于地方政府完全掌握国有土地使用权出让的收支情况和预算安排，而中央政府难以掌握具体情况。地方政府出让国有土地，获得非税收入的冲动难以抑制，进而难以摆脱对土地财政的依赖。”中泰证券研究所高级经济学家杨畅认为。杨畅认为，“转由‘垂直条线’的税务部门负责征收国有土地使用权收入，使得中央政府完全掌握地方土地出让收支的具体情况。在短期，由于本年预算安排已经排定，地方政府行为具有一定的延续性。但在长期，会对地方政府行为产生引导，使得地方政府在土地出让环节更趋谨慎，推动地方政府摆脱对‘土地财政’的依赖。”

广东省住房政策研究中心首席研究员李宇嘉指出，将国有土地使用权收入征收职责划转至税务部门，主要是想治理国有土地使用权出让收入的征管乱象。

李宇嘉指出，由自然资源部门征管国有土地使用权出让收入，助长了地方政府运营城市的动力，其间存在很多不规范的征管行为。如地方政府为招商引资无原则返还土地出让收入，降低国有资产收入；再如将本该由地方政府配套的设施转移给开发商进行配套，且不返还土地出让金，推高了房价。

李宇嘉说：“土地征管增加了地方对土地的依赖，但并没有把土地出让金用在很好的地方。”地方政府为了提高卖地收入，区域规划摊子铺得太大，无原则地争土地出让金，建造一些高大上的、中看不中用的基础设施大广场、楼堂馆所等。

李宇嘉表示，上述征管乱象对于国有土地使用权出让收入征管工作非常不利。将征收职责划转至税务部门，主要是想治理征管乱象，按照税制原则征管，该征的一定要征。不允许随意返还，避免土地出让金出现流失或低估等问题，降低地方政府经营城市的动力。

政策对房价影响较低

税务征收土地出让金，是否意味着房地产税将马上出台？

中国政法大学施正文教授表示，两者没有直接关联。征收房地产税需要税务部门获取住户相关信息，这其实通过不动产登记信息全国联网就能获取，土地出让金归税务征收并不能获取房地产税的相关信息。因此，税务征管土地出让金和房地产税开征没有什么联系。

税务征管土地出让金是否会对土地市场以及房价产生影响？

中原地产首席分析师张大伟告诉第一财经，《通知》明确了土地出让金相关政策不变，而目前来看土地出让金分配机制也不变，仍是地方财政收入。因此，这对土地市场和房价基本没什么影响。

多位专家接受财联社采访时表示，目前该政策对房价的影响还比较低，对房价的影响还要看这一转变是促进地方政府加大供地，还是减少供地。

东方证券首席经济学家邵宇则认为，目前将国有土地使用权出让收入征收职责划转至税务部门对房地产投资的影响还不明显。这是一个渐进和博弈的过程，现在地方对国有土地使用权出让收入的支配权还比较大，但未来中央会越来越多地参与其中，因而通知落地之后地方可能会加快供地步伐，进而促进房地产投资。

进一步明确规范管理非税收入

2018年2月，党的十九届三中全会审议通过了《深化党和国家机构改革方案》，该《方案》作出由税务

部门“承担所辖区域内各项税收、非税收入征管等职责”的部署。

中共中央办公厅、国务院办公厅同年印发了《国税地税征管体制改革方案》。其中提到，按照便民、高效的原则，合理确定非税收入征管职责划转到税务部门的范围，对依法保留、适宜划转的非税收入项目成熟一批划转一批，逐步推进。

自2020年11月1日起，北京、上海等多地企业职工各项社会保险费交由税务部门统一征收。今年以来，已经有包括水土保持补偿费、地方水库移民扶持基金等近20项非税收入划转至税务部门征收。

在张依群看来，国有土地使用权出让收入征收部门划转，主要就是基于2018年国家党政机构改革明确的政府收入统一由税务部门征收的规定部署，强化税费征收的严肃性、统一性和规范性，避免部门管理过程中的随意性问题，切实保证出台政策的有效和公平。“因此，对于国有土地使用权出让收入征收部门划转不宜过度解读。”

“非税收入划转税务部门征收是现代税费管理的举措，第三次税收征管变革之后将打造统一税费服务平台，协同管理，有助于提高征管效率，统筹财政资源。”北京国家会计学院财税政策与应用研究所所长李旭红在接受上海证券报记者采访时表示。

中国人民大学财政金融学院教授朱青接受《中国税务报》专访时曾表示，税务部门征收非税收入是非税收入财政资金属性的要求。目前很多非税收入是各部门自收、自支，这不符合公共资金多部门共管、相互监督的原则。非税收入应尽可能地实行“税务收、财政管、部门支、审计查”的多部门共管模式，即由税务部门征收非税收入，并纳入财政预算管理，再由相关部门或单位将这笔收入支付给用款单位或个人，整个非税收入的“收、支、管”全过程都要接受审计的监督。

广东省住房政策研究中心首席研究员李宇嘉在接受21世纪经济报道记者采访时表示，税收收入和非税收入统一征管是国家财政管理体制和行政管理体制的必然结果。

将对一些违规获得土地出让金返还的城投公司有影响

此前一些地方政府为了支持当地政府投融资平台公司（下称“城投”）发展，会通过城投公司在一级市场购买土地、缴纳土地出让金，然后政府再将这笔土地出让金的绝大部分违规返还给城投公司，这样可以做大城投公司规模便于融资，但资金在政府内部空转。杨业伟表示，由于市场中存在地方政府为支持城投企业发展向城投企业变相注地的现象，主要表现为地方政府在城投通过一级市场购地后向其返还土地出让金，并借此提升平台融资能力，这种情况会在征缴制度改变后受到限制。

他认为，在土地出让金归税务部门征缴之后，如果政府还需要将土地出让收入返还到融资平台，则需要设立合理的政府性基金支出，并需要财政部门与税务部门协调，这增加了调配难度。因而不规范的土地出让金资金使用状况会因此减少。

2018年省级以下的国税地税机构合并后，地税成为历史，但省级以下税务部门实行以国家税务总局为主与省(区、市)政府双重领导管理体制。

杨业伟表示，地方政府将土地出让金返还给城投公司的通道并未完全封闭，一些合规的补贴返还至少还是可以做的。改由税务征管土地出让金后，只要地方政府有合适的能够入账的支出科目，土地出让金依然有可能返还到城投公司。

粤开证券研究院副院长罗志恒对第一财经记者分析，以前有些城投公司做一级土地开发从中获利，更规范透明后，确实会受到部分冲击，但这种冲击和阵痛是从不规范走向规范必经过程，有利于防范风险，比风险积累较大时再处理的宏观风险小。

“土地集中出让以及出让收入改由税务部门征收，可能会出现一般公共预算收入、土地出让收入入库的时间节奏不协调的情况，导致地方政府可能阶段性出现资源统筹能力下降的问题，间接影响城投的偿债和市场信用等。对于这种影响，要通过城投转型化解隐性债务的方式避免。”罗志恒说。

中泰证券研究所固定收益首席分析师周岳撰文分析称，对于通过公开市场“招拍挂”直接拿地的城投公司，由于土地出让收入划转至税务部门征收，可能大幅减少政府违规返还土地出让金的情况，城投公司以购地+返还形式“虚增”资产的难度将明显加大。

周岳认为，划转后土地出让收支管理更加规范，城投公司需要足额、按时缴纳土地出让金，在政府以合规的方式进行土地出让金返还的情况下，随着信息透明度的提高，返还节奏势必放缓，对城投公司资金占用时间增加，进而影响流动性。

根据财政部、自然资源部、税务总局、人民银行公布的《关于将国有土地使用权出让收入、矿产资源专项收入、海域使用金、无居民海岛使用金四项政府非税收入划转税务部门征收有关问题的通知》（下称《通知》），包括土地出让金在内的四项政府非税收入划转给税务部门征收后，以前年度和今后形成的应缴未缴收入以及按规定分期缴纳的收入，由税务部门负责征缴入库。

另外，《通知》要求，税务部门应当按照国库集中收缴制度等规定，依法依规开展收入征管工作，确保非税收入及时足额缴入国库。已缴入财政非税专户，但尚未划缴国库的有关资金，由财政部门按非税收入收缴管理制度规定缴入国库。

根据《通知》，自2021年7月1日起，选择在河北、内蒙古、上海、浙江、安徽、青岛、云南省（自治区、直辖市、计划单列市）以省（区、市）为单位开展征管职责划转试点，探索完善征缴流程、职责分工等，为全面推开划转工作积累经验。

罗志恒强调，这次土地出让金调整为税务征收，主要是征收权而非归属权的变化，是落实2018年机构改革的既定行动，与社保改由税务征收是一个逻辑，总体上并未触动地方政府的实际利益，主要是提高了征管效率，提高了透明度和规范性，同时强化了部门间的数据信息协调，有利于提高财政资源的统筹能力。

对于房企而言有4个方面的启示

1、开发商缓交、少交土地出让金的路被堵死

非常大的一个变化是：土地出让金转为税收。

何为税收？税收是国家作为管理者对纳税人为国家缴纳的经济义务，具有强制性、无偿性和固定性。

过去土地出让金，将累计若干年地租总和，采取一次性收取，则又似有税收的非租性质。土地出让金改由税务部门负责征收，那么此次就是对土地出让金定性了，有了清晰的名分。

过去土地出让收入征缴存在弹性空间。对于房企而言，缓交、少交土地出让金的通路被堵死。税收具有强制性，需要按时缴纳，某种程度上说，对于开发商的拿地自有资金要求进一步提升，前融能力也要进一步加强。

对于打擦边球，依托关系机会式拿地的方式终结，对于资金实力不强的房企而言，基本要凉凉！

2、为一二级市场开发打上了补丁

土地出让金是地方政府预算外收入的主要来源。

此次试点新规，土地出让金进出最终还是由财政部门所把控，分成、使用及管理亦均没有变化。唯一变化的就是在征收实务工作中，税务部门即各地税务局承担了相关工作。

政策的意义是避免土地出让金流失或低估。对于不少一二级联动的房企而言，此次新规也是为过去在一级土地市场开发上打了补丁。

通过新规发布，税收部门会更清晰地掌握企业和自然人涉税经济关系，自然资源部门土地一级开发和一级市场的事权、财权更加分离。过去不少房企通过参与一级土地市场开发，从而在二级土地市场低价拿地或者获得额外收益，这其中存在诸多的暗箱操作空间，现在也被堵死。

3、地产调控进入大数据时代

土地资源越来越稀缺，而中国的城市化率不断提升，土地集约化使用必须提升日程。

2019年底，中国城市化率已经超过60%，而发达国家平均城市化率70%，在城市化水平即将达到70%的新征程里，如何高效合理使用土地，避免国有资产流失，对于地方的执政水平提出了新要求。

同时，当前我国发展还存在发展不均衡的问题，通过“土地大数据”监测，进行问题暴露，也便于中央统筹安排，参与地方建设与经济崛起的资源倾斜。

此次“土地出让金转税改”实质上是在构建各个城市的“土地”大数据，这是“两集中”之后的配套举措，对房地产调控全国一盘棋的局面形成有促进作用。

其实，税务部门利用税收大数据，还可以把房企在全国土地出让金缴纳情况、土地增值税缴纳情况等进行分析，以分析房企经营情况和风险情况。部分数据完全可以形成宏观政策调控的建议。

4、产业地产与乡村振兴的风口来临

分税制之后，令地方财政高度依赖土地财政。据财政部数据，2020年地方一般公共预算本级收入100124亿元，地方国有土地使用权出让收入84142亿元。

此次的信号已经非常明显，引导地方政府摆脱对土地财政的高度依赖，使得地方政府在土地出让环节更趋谨慎。对于房地产开发商而言，拥有产业IP将更具有优势。

另外，2013-2018年，全国土地出让金是28万亿，往农村投了1.85万亿，只占土地出让收入的6.6%。

2018年9月的《乡村振兴纲要》、2019年2月的1号文件、2019年6月的乡村振兴意见，都提及了“提高土地出让收入用于农业农村的比例”。

所以，在新赛道里，“乡村振兴”也是具有巨大潜在机会。

(来源：上海证券报、第一财经、财联社、21世纪经济报道、地产采购圈)

个体户、个人独资企业及一人有限公司税收政策区别

个人独资企业与一人有限责任公司有什么区别，以下对个体户、个独、一人有限公司在增值税、所得税两大主要税种上的异同予以解析。

一、个体工商户

定义：根据《中华人民共和国民法典》规定，公民在法律允许的范围内，依法经核准登记，从事工商业经营的，为个体工商户。个体工商户的债务，个人经营的，以个人财产承担；家庭经营的，以家庭财产承担。个体工商户对债务负无限责任，不具备法人资格。

个人所得税：按照个人所得税法中经营所得，适用5%-35%的超额累进税率，计税依据是收入总额—成本、费用等的余额。对于达不到建账标准的，由税务机关根据经营规模、区域、内容、行业特点等因素。

增值税：属于增值税中的个人，根据经营规模年应征增值税销售额>500万元，或者会计账簿核算健全，可以申请成为一般纳税人。

小规模纳税人，自2021年4月1日至2022年12月31日，月销售额15万元以下，免征增值税；自2021年4月1日至2021年12月31日，增值税小规模纳税人（含湖北）适用3%征收率的应税销售收入，减按1%征收率征收增值税。

二、个人独资企业

定义：根据《个人独资企业法》第二条规定，个人独资企业，是指由一个自然人投资，资产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。个人独资企业不具有法人资格。

个人所得税：在所得税法的视野里，个人独资企业不是企业，不缴纳企业所得税，比照个体工商户的经营所得，适用5%-35%的超额累进税率，计税依据依然为收入—成本、费用等。

个人独资企业无法满足建立完善账簿的，部分地区对年应纳税所得额不超过一定额度的个独，给与核定征收政策，在税收洼地设立个人独资企业，曾经一度成为明星、网红、高收入人群股权转让的避税工具，利用税收洼地恶意逃避税成为 2021 乃至以后年度税务机关稽查重点。关于直播平台、主播、高收入人群通过设立个独逃避税的税收风险问题，我们此前也录制相关视频，关注后可以收看。

增值税：个人独资企业在增值税的视域中，属于单位（根据增值税暂行条例第 1 条，在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人）不属于个人，同样可以是一般纳税人，可以是小规模纳税人，优惠政策同作为小规模纳税人的个体工商户相同，不再赘述。

三、一人有限责任公司

定义：根据《公司法》相关规定，一人有限责任公司是指只有一个自然人股东或者一个法人股东的有限责任公司。一人有限公司以其出资额为限对公司债务承担有限责任。

企业所得税：按照 25% 的法定税率缴纳企业所得税。需要关注的是，投资者为自然人的，股东取得股息、红利时，应就股息红利按照 20% 比例税率缴纳个人所得税。投资方为法人的，分得的股息、红利，属于符合条件的居民企业之间股息、红利等权益性投资收益的，可以作为免税收入。当然，作为公司法人，一人有限公司可以申请成为高新技术企业、研发费用加计扣除，符合小型微利企业条件，年收入在 100 万以下的，按照应纳税所得额 25%，在 20% 税率基础上，再减半征收所得税。

增值税：属于增值税相关规定中的“单位”，同样可以是一般纳税人，可以是小规模纳税人，优惠政策与前述个体户、个人独资企业作为小规模纳税人的政策相同。

（来源：华税公众号）

公司多业经营，判断是否符合制造业企业条件时收入总额口径如何掌握？

解答：

收入总额按照《企业所得税法》第六条规定执行。

具体是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，包括销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入。

股权转让收入较多导致主营业务收入占比不达标，研发费用能加计扣除吗？

解答：

主营业务收入占收入总额的比例 50% 以上，是企业作为制造业享受 100% 计算加计扣除优惠的条件，对于有制造业务的企业，即使当年制造业主营业务收入占比不到 50%，仍然可以享受普惠性研发费用加计扣除政策，即可以按照 75% 计算加计扣除。

所得税前扣除折旧与会计计提折旧金额不一致，研发设备的折旧如何计算加计扣除？

解答：

根据《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（2017 年第 40 号）规定，企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。

因此，你公司税前扣除的折旧 100 万元，可以按 100% 的比例计算加计扣除。

财政部：股份支付准则应用案例

案例一

实际控制人受让股份是否构成新的股份支付

【案例】上市公司甲公司设立员工持股平台（有限合伙企业）用于实施股权激励计划，甲公司实际控制人为持股平台的普通合伙人，该实际控制人同时为甲公司核心高管，除实际控制人以外的其他激励对象为有限合伙人。20X1年4月，持股平台合伙人以5元/股的价格认购甲公司向该平台增发的股份，股份设有3年限售期。协议约定，自授予日起，持股平台合伙人为公司服务满3年后可一次性解锁股份；有限合伙人于限售期内离职的，应当以6元/股的价格将其持有股份转让给普通合伙人，普通合伙人受让有限合伙人股份后，不享有受让股份对应的投票权和股利分配等受益权，普通合伙人须在股权激励计划3年限售期内将受让股份以6元/股的价格再次分配给员工持股平台的其他有限合伙人。

【分析】普通合伙人受让有限合伙人股份后，不享有受让股份对应的投票权和股利分配等受益权，且其必须在约定的时间（3年限售期内）、以受让价格（6元/股）将受让股份再次分配给员工持股平台的合伙人，上述事实表明普通合伙人未从受让股份中获得收益，仅以代持身份暂时持有受让股份，该交易不符合股份支付的定义，不构成新的股份支付。

实务中，判断普通合伙人受让股份属于代持行为通常需要考虑下列证据：（1）受让前应当明确约定受让股份将再次授予其他激励对象；（2）对再次授予其他激励对象有明确合理的时间安排；（3）在再次授予其他激励对象之前的持有期间，受让股份所形成合伙份额相关的利益安排（如股利等）与代持未形成明显的冲突。

【分析依据】《企业会计准则第11号——股份支付》第二条、第五条等相关规定。《企业会计

准则讲解 2010——股份支付》第181页至第182页相关内容。

案例二

授予日的确定

【案例】上市公司甲公司通过二级市场回购股份的方式实施股权激励计划。20X1年10月15日，甲公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会确定具体激励对象及股份数量。20X1年12月1日，甲公司董事会确定了具体激励对象及股份数量，并将经批准的股权激励方案与员工进行了沟通并达成一致。

【分析】本例中，甲公司股权激励方案虽于20X1年10月15日获得股东大会批准，但该日并未确定拟授予股份的激励对象及授予股份数量，不满足授予日定义中“获得批准”的要求，即“企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致”。20X1年12月1日，甲公司董事会确定了股权激励对象及授予股份数量，该日企业与职工就股份支付的协议条款或条件已达成一致。因此，该股份支付交易的授予日应为20X1年12月1日。授予股份的公允价值应当以授予日授予股份的市场价格为基础，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整，但不应考虑在等待期内转让的限制，因为该限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

【分析依据】《企业会计准则第11号——股份支付》第五条等相关规定。《企业会计准则讲解 2010——股份支付》第181页至第184页相关内容。

案例三

授予限制性股票

【案例】甲公司于20X1年7月向公司高级管理人员、技术骨干等激励对象授予500万股限制性股

票，授予价格为5元/股，锁定期为3年。激励对象如果自授予日起为公司服务满3年，且公司年度净利润增长率不低于10%，可申请一次性解锁限制性股票。

情形一，第一类限制性股票。激励对象在授予日按照授予价格出资购买限制性股票；待满足可行权条件后，解锁限制性股票；若未满足可行权条件，甲公司按照授予价格5元/股回购限制性股票。

情形二，第二类限制性股票。激励对象在授予日无须出资购买限制性股票；待满足可行权条件后，激励对象可以选择按授予价格5元/股购买公司增发的限制性股票，也可以选择不缴纳认股款，放弃取得相应股票。

【分析】对于第一类限制性股票，甲公司为获取激励对象的服务而以其自身股票为对价进行结算，属于以权益结算的股份支付交易。甲公司应当在授予日确定授予股份的公允价值。在等待期内的每个资产负债表日，甲公司应当以对可行权的股权数量的最佳估计为基础，按照授予日授予股份的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。

授予日授予股份的公允价值应当以其当日的市场价格为基础，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整，但不应考虑在等待期内转让的限制，因为该限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

对于因回购产生的义务确认的负债，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》相关规定进行会计处理。

第二类限制性股票的实质是公司赋予员工在满足可行权条件后以约定价格（授予价格）购买公司股票的权利，员工可获取行权日股票价格高于授予价格的上行收益，但不承担股价下行风险，与第一类限制性股票存在差异，为一项股票期权，属于以权益结算的股份支付交易。在等待期内的每个资产负债表日，甲公司应当以对可行权的股票期权数量的最佳估计为基础，按照授予日股票期权的公允价值，计算当期需确认的股份支付费用，计入相关成本或

费用和资本公积。

采用期权定价模型确定授予日股票期权的公允价值的，该公允价值包括期权的内在价值和时间价值，通常高于同等条件下第一类限制性股票对应股份的公允价值。

【分析依据】《企业会计准则第11号——股份支付》第二条、第四条、第六条等相关规定；《企业会计准则解释第7号》第五部分相关规定；《企业会计准则讲解2010——股份支付》第183页至第189页相关内容。

案例四

“大股东兜底式”股权激励计划

【案例】甲公司实施一项股权激励计划，甲公司按照公允价值从二级市场回购甲公司股票并授予自愿参与该计划的员工，授予价格为授予日股票的公允价值，激励对象在甲公司服务满3年后可以一次性解锁所授予的股份。该股权激励计划同时约定，甲公司控股股东对员工因解锁日前股票价格变动产生的损失进行兜底，即甲公司股票价格上涨的收益归员工所有，甲公司股票价格下跌的损失由甲公司控股股东承担且以现金支付损失。

【分析】本例中，甲公司控股股东承担了甲公司员工因股票价格下跌而产生的损失，属于企业集团与职工之间发生的交易；该交易安排要求员工为获得收益（享有股票增值收益且不承担贬值损失）连续3年为公司提供服务，因此该交易以获取员工服务为目的；该交易的交易对价与公司股票未来价值密切相关。综上，该交易符合股份支付的定义，适用股份支付准则。

控股股东交付现金的金额与甲公司股票价格下行风险相关，该股份支付属于为获取服务承担以股份为基础计算确定的交付现金的交易，在控股股东合并报表中，应当将该交易作为现金结算的股份支付处理。甲公司作为接受服务企业，没有结算义务，应当将该交易作为权益结算的股份支付处理。

【分析依据】《企业会计准则第11号——股份支付》第二条、第五条、第六条、第十一条、第十二条和第十三条等相关规定；《企业会计准则解释第4号》相关规定；《企业会计准则讲解2010》第181页相关内容。

案例五

以首次公开募股成功为可行权条件

【案例】甲公司实际控制人设立员工持股平台（有限合伙企业）以实施一项股权激励计划。实际控制人作为该持股平台的普通合伙人将其持有的部分甲公司股份以名义价格转让给持股平台，甲公司员工作为该持股平台的有限合伙人以约定价格（认购价）认购持股平台份额，从而间接持有甲公司股份。该股权激励计划及合伙协议未对员工的具体服务期限作出专门约定，但明确约定如果自授予日至甲公司成功完成首次公开募股时员工主动离职，员工不得继续持有持股平台份额，实际控制人将以自有资金按照员工认购价回购员工持有的持股平台份额，回购股份是否再次授予其他员工由实际控制人自行决定。

【分析】本例中，甲公司实际控制人通过持股平台将其持有的部分甲公司股份授予甲公司员工，属于企业集团内发生的股份支付交易。接受服务企业（甲公司）没有结算义务，应当将该交易作为权益结算的股份支付处理。

根据该股权激励计划的约定，甲公司员工须服务至甲公司成功完成首次公开募股，否则其持有的股份将以原认购价回售给实际控制人。该约定表明，甲公司员工须完成规定的服务期限方可从股权激励计划中获益，属于可行权条件中的服务期限条件，而甲公司成功完成首次公开募股属于可行权条件中业绩条件的非市场条件。

甲公司应当合理估计未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期，并在等待期内每个资产负债表日对预

计可行权数量作出估计，确认相应的股权激励费用。等待期内甲公司估计其成功完成首次公开募股的时点发生变化的，应当根据重估时点确定等待期，截至当期累计应确认的股权激励费用扣减前期累计已确认金额，作为当期应确认的股权激励费用。

【分析依据】《企业会计准则第11号——股份支付》第五条和第六条等相关规定；《企业会计准则解释第4号》第七部分相关规定；《企业会计准则讲解2010》第187页至第189页相关内容。

（来源：财政部会计司）

////////////////////////////////////

新租赁准则首次执行“四问四答”

李俊祥

根据新租赁准则的实施时间要求，AH股公司已于2019年1月1日起开始执行新租赁准则，其他上市公司也于今年1月1日起全面开始执行新租赁准则。笔者对AH股公司执行新租赁准则的情况进行了统计和学习，受执行新租赁准则影响较大的AH股公司主要分布在制造业、金融业、“交通运输、仓储和邮政业”、采矿业、“电力、热力、燃气及水生产和供应业”，以及建筑业等行业。本文结合实务中常见的四个问题谈谈笔者对新租赁准则首次执行的一些初步思考。

一、2019年执行新租赁准则对AH公司行业影响分布如何？

答：新租赁准则施行的影响范围比较广泛。在笔者统计的2019年度119家AH股公司中，有106家公司表示受到新租赁准则执行的影响，占比达89%。

受到影响较大的公司主要集中在以下六大行业：制造业：制造业的44家公司中，有36家公司表示受新租赁准则影响；金融业：金融业的31家公司中，有30家公司表示受新租赁准则影响；交通运输、仓储和邮

政业：该行业的15家公司中，有13家公司表示受新租赁准则影响；采矿业：采矿业的10家公司中均表示受新租赁准则影响；电力、热力、燃气及水生产和供应业：该行业的6家公司中，有5家公司表示受新租赁准则影响；建筑业：建筑业的5家公司均表示受新租赁准则影响。

二、执行新租赁准则对哪些科目会产生影响，有何注意事项？

答：受新租赁准则影响的财务报表科目较多。

在资产类科目中，调整最多的前五大非金融业资产科目分别为：使用权资产、固定资产、预付账款、长期待摊费用，以及递延所得税资产。

在负债类科目中，调整最多的前五大非金融业负债科目分别为：租赁负债、一年内到期的非流动负债、长期应付款、未分配利润，以及预计负债。

在具体调整时，建议关注以下事项：

1. 预付租金的调整：

新租赁准则第十六条规定：使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：....

(二)在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；....

在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额(即承租人的预付租金)应当包括在使用权资产余额内，因此，承租人需将原计入在其他科目(例如：预付账款、长期待摊费用、其他(非)流动资产等科目)中的预付租金余额重分类入使用权资产科目。

2. 租赁负债流动性分类：

在一般企业财务报表格式(2019)中规定：“租赁负债”项目，反映资产负债表日承租人企业尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。该项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

因此，在实务中，对于租赁负债还需根据流动性

对其在流动负债和非流动负债中进行正确分类。

3. 预计负债调整：

新租赁准则第十六条规定：使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：....

(四)承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。前述成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》。

承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》对本条第(四)项所述成本进行确认和计量。....因此，在首次执行日的调整时，承租人还需关注相关的租赁资产是否存在复原成本。如果存在复原成本，需根据准则要求进行相应调整，例如，确认相关的预计负债。在AH公司中，有部分公司就飞机及发动机退租检准备、租赁土地复垦费等计提了预计负债。

4. 盈余公积调整：

笔者发现，在根据准则要求调整期初留存收益时，调整未分配利润的公司数量明显多于调整盈余公积的公司数量，原因可能系调整事项发生在子公司而非母公司，也可能系在调整未分配利润时未同时调整盈余公积。

根据新租赁准则的相关要求，在调整期初留存收益时需同时调整未分配利润和盈余公积，因此，在进行首次执行日的调整时应同时注意盈余公积的调整。

此外，值得注意的是，并非所有的调整均会涉及调整期初留存收益，相反，与新金融工具准则和新收入准则首次执行日的调整有所不同，在新租赁准则下，大多数的调整可能并不会涉及期初留存收益，相关首次执行日的具体调整方法请见本文第四问的回复。

三、使用权资产科目的调整对财务报表的影响如何？

答：在116家AH股公司中，使用权资产调整金额较大的公司主要集中在采矿业、“交通运输、仓储和邮政业”以及金融业中。其中交通运输、仓储和邮政业中的航空业，其新增的使用权资产几乎占到总资产的

50%左右,而其他行业,虽然调整金额较大,但占总资产比重均不大。具体如下:

采矿业由于其自身资产基数较大,虽然新租赁准则对其影响金额较大,但是对财务报表整体影响不大。例如,某石油公司2019年度合并财务报表显示,使用权资产余额为18,963,200万元,总资产余额为273,319,000万元,使用权资产占总资产比仅6.9%。同时,租赁负债余额16,414,300万元,总负债余额为128,861,200万元,租赁负债占总资产比仅12.7%。

在“交通运输、仓储和邮政业”中,新租赁准则的执行对行业内的不同细分行业中的公司影响程度存在一定差异。例如,租赁准则的执行对交通运输业中的航空业影响较大,不仅影响金额较大,对财务报表结构的影响也较大,而对海运业的影响则相对较小。

例如,交通运输业中某航空公司的2019年度合并财务报表显示,使用权资产余额为14,994,100万元,总资产余额为30,664,600万元,使用权资产占总资产比为48.9%。同时,租赁负债余额11,407,600万元,总负债余额为22,959,200万元,租赁负债占总负债占比为49.7%。航空业的报表中非流动资产和非流动负债占比均大幅度增加。然而,交通运输业中的海运公司,新租赁准则的执行对其财务报表的影响金额亦较大,但是对财务报表结构的影响相较于航空业而言相对则相对有限。例如,某海运业公司的2019年度合并财务报表显示,其使用权资产余额为3,316,012万元,总资产余额为26,222,402.95万元,使用权资产占总资产比12.6%。租赁负债余额2,541,103.22万元,总负债余额19,309,879.29万元,租赁负债占总负债比13.2%。

在金融业中,由于金融业公司的业务规模相对庞大,因此,新租赁准则的执行对财务报表结构的影响很小。

四、在首次执行日承租人计量经营租赁使用权资产期初余额时,有哪些公司假设自租赁期开始日即采用新租赁准则计算使用权资产账面价值?

答:新租赁准则第六十一条对于首次执行日的调

整规定如下:承租人应当选择下列方法之一对租赁进行衔接会计处理,并一致应用于其作为承租人的所有租赁:

(一)按照《企业会计准则第28号—会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理。

(二)根据首次执行本准则的累积影响数,调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额,不调整可比期间信息。采用该方法时,应当按照下列规定进行衔接处理:

1.对于首次执行日前的融资租赁,承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值,分别计量使用权资产和租赁负债。

2.对于首次执行日前的经营租赁,承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值计量租赁负债,并根据每项租赁选择按照下列两者之一计量使用权资产:

1)假设自租赁期开始日即采用本准则的账面价值(采用首次执行日的承租人增量借款利率作为折现率);

2)与租赁负债相等的金额,并根据预付租金进行必要调整。

3.在首次执行日,承租人应当按照《企业会计准则第8号—资产减值》的规定,对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理

在AH公司中,没有公司根据《CAS28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理。均采用了“根据首次执行本准则的累积影响数,调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额,不调整可比期间信息”的方法进行调整。

然而,在采用调整年初留存收益的方法、确定使用权资产余额时准则又规定了以下两种方法:

方法一:根据租赁负债的金额确定使用权资产金额。

方法二:假设自租赁期开始日即采用本准则的账面价值,以确定使用权资产余额。

在106家受到新租赁准则影响的公司中,有22

家公司采用了于新租'赁准则首次执行日,假设自租赁期开始日起即已经应用了新租赁准则的方法以确定使用权资产余额,采用该方法的公司占比为 20.75%,主要集中在交通运输、仓储和邮政业以及金融业两个行业中。

为了便于读者理解两种方法的异同,笔者简单举例如下:

假设承租人 A 公司经营性租入某商业地产。租赁期开始日:2019 年 1 月 1 日。租赁期限为 5 年,承租人无续租和终止选择权。年租金 10 万元,于每年年末支付。承租人的增量借款年利率为 6%。承租人在 2021 年 1 月 1 日起执行新租赁准则。不考虑相关税费。

首次施行日调整方法一:

承租人租赁期剩余年限为 3 年
(2021.1.1-2023.12.31)。

计算租赁负债现值:

$$267,301=100,000*(P/A,6\%,3)$$

其中:

租赁负债-租赁付款额:300,000;

租赁负债-未确认融资费用:32,699。

在方法一下,使用权资产等于租赁负债现值=267,301。首次施行日调整分录如下:

借:使用权资产:267,301

借:租赁负债-未确认融资费用:32,699

贷:租赁负债-租赁付款额:300,000

表一:方法一下承租人 2021 年-2023 年在新租赁准则下年租金情况

年份	期初摊余成本	利率	实际利息	支付租金	期末摊余成本	每期折旧	新准则下实际租金
2021	267,301	6%	16,038	100,000	183,339	89,100	105,138
2022	183,339	6%	11,000	100,000	94,340	89,100	100,000
2023	94,340	6%	5,660	100,000	0.00	89,100	94,760
合计				300,000		267,301	300,000

首次施行日调整方法二:

方法二和方法一在计算租赁负债时并无差异,两者的区别在于使用权资产的计算方法,具体如下:

承租人计算使用权资产时假设自 2019 年 1 月 1 日起采用新租赁准则。

2019 年 1 月 1 日资产原值:

$$421,236=100,000*(P/A,6\%,5)$$

2019 年-2020 年累计折旧:

$$168,495=421,236/5*2$$

首次施行日调整分录:

借:使用权资产-原值 421,236

借:租赁负债:未确认融资费用 32,699

借:未分配利润 13,103

借:盈余公积 1,456

贷:使用权资产-累计折旧 168,495

贷:租赁负债-租赁负债款 300,000

表二:方法二下承租人在新租赁准则下年租金情况

年份	期初摊余成本	利率	实际利率	支付租金	期末摊余成本
	1	2	3=1*2	4	5=1+3-4
2019	421,236.38	6%	25,274.18	100,000.00	346,510.56
2020	346,510.56	6%	20,790.63	100,000.00	267,301.19
2021	267,301.19	6%	16,038.07	100,000.00	183,339.62
2022	183,339.27	6%	11,000.36	100,000.00	94,339.62
2023	94,339.62	6%	5660.38	100,000.00	0.00
合计			78,763.62	500,000.00	

(续上表)

年份	每期折旧	新准则下租金	原准则下租金	差异	备注
	6	7=3+6	8	9=7-8	
2019	84,247.28	109,521.46	100,000.00	9,521.46	调整
2020	84,247.28	105,037.91	100,000.00	5,037.91	期初
2021	84,247.28	100,285.35	100,000.00	285.35	留存
2022	84,247.28	95,247.63	100,000.00	-4,752.37	收益
2023	84,247.28	89,907.65	100,000.00	-10,092.35	
合计	421,236.40	500,000.00	500,000	0.00	

表三：方法一和方法二下未来每年租金支出比较

年份	方法一下 租金	方法二下 租金	差异
2021	105,138	100,285.35	4,852.65
2022	100,100	95,247.63	4,852.37
2023	94,760	89,907.65	4,852.35
合计	300,000	285,440.63	14,557.37

(来源：《上海注册会计师》2021 第二期)

租赁准则新旧衔接的会计处理 及建议

李士钊

一、租赁合同主要内容

XX 商业(集团)有限公司(以下简称“承租人”)就租赁某某路 168 号 8 楼与上海 YY 房地产开发有限公司(以下简称“出租人”)签订了 2020 年 6 月 25 日至 2023 年 6 月 24 日为期 3 年的租赁协议,合同对于房屋租赁期间,出租人与承租人的权利与义务作了明确的规定。

协议有关财务的主要内容:协议明确承租人在到期前三个月提出续租要求,在同等条件下有优先租赁权;如果承租人提前解约,将赔偿出租人尚未支付的到期日全部租金的 20%。房屋月租金 94,266 元,于租赁开始日前一次支 6 个月租金 565,596 元,并于每期到期月的 1 日前支付 6 个月租金 565,596 元;于租赁开始日前五天一次性支付履约保证金 190,000 元,履约保证金不得用于垫付房屋租金。租赁房屋承租人负责恢复原样,费用由承租人承担。

二、协议执行情况

协议签订后,承租人经出租人审查同意对房屋进行装修、改造,装修、改造费用 300,000 已经计入长期待摊费用分三年进行摊销,长期待摊费用——办公楼装修、改造科目 2020 年末尚有余额 250,000 元。办公楼装修、改造部分,经出租人认可不需拆除,可以在退还房屋时无偿移交。装修、改造过程中形成的可移动的办公设备等形成固定资产的,计入承租人的固定资产账户,按预计使用年限计提折旧。承租人于 2020 年 6 月支付了履约保证金 190,000 元和第一期租金 565,596 元。于 2020 年 12 月末支付了第二期租金 565,596 元,已经计入 12 月管理费用。

承租人于 2021 年 1 月 1 日开始执行 2018 年 12 月 7 日修订后的《会计准则第 21 号——租赁》。

三、分析

1.判断租赁性质:租赁期短,无“实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬”的迹象,应判断为经营租赁。

2.租赁期。租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间,包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。该协议只是明确在协议到期前三个月承租人提出续租要求、在同等条件下有优先租赁权,因此,不存在续租选择权的问题;协议规定提前终止租赁合同,承租人将支付剩余租赁期内应付租金的 20%,而且,该地块办公楼租金有,上涨趋势,因此承租人不会行使终止租赁选择权。所以,可以认定该协议剩余租赁期间为 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 6 月 24 日。

3.承租人经出租人审查同意对房屋进行的装修、改造,经出租人认可不需拆除,不存在拆除复原费用,不需要确认预计负债。但装修、改造费用已经计入长期待摊费用——办公楼装修科目,2020 年末余额 250,000 元。按照财政部 2021 年 04 月 25 日发布的《2021 年第二期企业会计准则实施问答》,参照《企业会计准则——应用指南》(2006)会计科目和主要账务处理,长期待摊费用科目核算企业已经发生但应由

本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用。因此,承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产,已经计入长期待摊费用——办公楼装修科目的2020年末余额250,000元应当继续通过“长期待摊费用”科目分期摊销。

4.承租人于2020年12月末支付了第二期租金565,596元并计入了当期损益,房屋实际使用期间是2020年12月25日至2021年6月24日。严格来讲第二期租金565,596元中,7天的租金约23,018元应计入2020年当期损益;其余175天的租金约542,578元应计入2021年损益。为简化起见,第二期租金565,596元视同预付租金全部计入使用权资产,并调整首次执行本准则当年年初留存收益。

5.承租人无法取得出租人的租赁内含利率,只能运用承租人增量借款利率。增量借款利率是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产,在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。经函询公司长期合作的几家银行,其同期无抵押、二年期的增量借款利率为每年4.75-5.5%。考虑到借款的评估、咨询等手续费用,增量借款利率确定为年率6%。

租赁协议明确规定,每年6月末和12月末预付下一期(6个月)的租金,因此在计算租赁负债时,按每期租金565,596元,折现率3%(年率的二分之一),4期计算,4期的剩余租赁付款额2,262,384(565,596X4)元,剩余租赁付款额的现值一租赁负债为2,102,376元,未确认融资费用160,008(2,262,384-2,102,376)元。现编制《租赁合同承租人租赁负债及融资费用计算表》如下:

租赁合同承租人租赁负债及融资费用计算表

金融单位:元

期	租赁付款 额年初余 额	利息	租赁付款 额	租赁负债 年末余额	月财务 费用
	①	②=①× 3%	③	④=①+ ②-③	⑤=②÷ 6
1	2,102,376	63,071	565,596	1,599,851	10,512

期	租赁付款 额年初余 额	利息	租赁付款 额	租赁负债 年末余额	月财务 费用
2	1,599,851	47,996	565,596	1,082,251	7,999
3	1,082,251	32,468	565,596	549,122	5,411
4	549,122	16,474	565,596	0	2,746
	合计	160,008	2,262,384		

6.在首次执行日,承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。由于该区块房屋租金有继续上涨的趋势,承租人判断无需计提使用权资产减值准备。

四、账务处理

2021年1月1日

借:使用权资产 2,667,972

 租赁负债——未确认融资费用 160,008

贷:租赁负债——租赁付款额 2,262,384

 盈余公积 56,559.60

 未分配利润 509,036.40

根据上述计算,使用权资产期初价值为2,667,972元,租赁期间2021年1月至2023年6月,按30个月计算,月使用权资产折旧额为88,932.40(2,667,972/30)元。

2021年1月至2023年6月,每月编制如下会计分录,登记入账:

借:管理费用 88,932.40

 贷:使用权资产累计折旧 88,932.40

2021年6月30日、2021年12月31日、2022年6月30日、2022年12月31日支付租赁款,编制如下会计分录,登记入账:

借:租赁负债——租赁付款额 565,596

 贷:银行存款 565,596

在2021年7月至12月,按月分摊未实现融资费用,编制如下会计分录,登记入账:

借: 财务费用 10,512

贷: 租赁负债——未实现融资费用 10,512

在2022年1月至7月,按月分摊未实现融资费用,编制如下会计分录,登记入账:

借: 财务费用 7,999

贷: 租赁负债——未实现融资费用 7,999

在2022年7月至12月,按月分摊未实现融资费用,编制如下会计分录,登记入账:

借: 财务费用 5,411

贷: 租赁负债——未实现融资费用 5,411

在2023年1月至6月,按月分摊未实现融资费用,编制如下会计分录,登记入账:

借: 财务费用 2,746

贷: 租赁负债——未实现融资费用 2,746

在每一期最后一个月,计提折旧和分摊未确认融资费用时,应注意尾数调整。

在每一个资产负债表日,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。

2023年6月24日租赁期结束,归还房屋,编制如下会计分录,登记入账:

借: 使用权资产累计折旧 2,667,972

贷: 使用权资产 2,667,972

五、规范折现期间的建议

在租赁准则的运用指南中,对于折现率和折现期间未予以明确,举例均采用年折现率按年折现,计算租赁负债和未确认融资费用。而实际的租赁合同,对

于付款方式不尽相同,有的是先付后租,有的是先租后付;有的是按年付款,可能更多的是按半年、季度、月度付款。

在租赁付款额、年折现率、租赁年限、先付款还是后付款相同的情况下,由于分期的不同,租赁负债和未确认融资费用是不同的。现以月租金为8万元、租赁期为5年、年折现率为6%、在期初支付租金为例,分别按年、半年、季度、月度计算,租赁负债和未确认融资费用列表如下。其中租赁负债比例,是以按半年、季度、月度计算的租赁负债占按年计算的租赁负债的百分比。未确认融资费用增加额,是以按半年、季度或月度计算的未确认融资费用与按年计算的未确认融资费用的比较。

金额单位: 元

折现期间	按年	按半年	按季度	按月度
折现率	6%	3%	1.5%	0.5%
计算次数	5	10	20	60
租赁付款额	4,800,000	4,800,000	4,800,000	4,800,000
租赁负债	4,286,501	4,217,332	4,182,280	4,158,735
租赁负债比例	100.00%	98.39%	97.57%	97.02%
未确认融资费用	513,499	582,668	617,720	641,265
未确认融资费用增加额	0	69,169	104,221	127,766

由此可见,在相同的租金付款额、折现率、租赁年限时,计算的期间越短、复利次数越多,租赁负债越小,未确认融资费用越多,其财务费用越多,利润越少。因此,比较合理的办法是折现期间应与合同约定的付款期限(多长时间付款,什么时候付款)相一致,但财政部颁布的准则运用指南及有关解释均未涉及,建议财政部的准则实施细则应该予以明确,从而规避不合理的纳税筹划。

(来源: 《上海注册会计师》2021 第三期)

财政部会计司发布第三批企业会计准则实施问答及租赁准则应用案例

一、会计准则实施问答

问：承租人与出租人签订租赁期为1年的租赁合同，能否简单认定该租赁为短期租赁？

答：根据租赁准则第十五条并参考相关应用指南，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，同时还应包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。在租赁期开始日，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。例如，承租人进行或预期进行的重大租赁资产改良在可行使相关选择权时预期能为承租人带来的重大经济利益、租赁资产对承租人运营的重要程度、与终止租赁相关的成本等。

因此，当承租人与出租人签订租赁期为1年的租赁合同时，不能简单认为该租赁的租赁期为1年，而应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期。如果历史上承租人与出租人之间存在逐年续签的惯例，或者承租人与出租人互为关联方，尤其应当谨慎确定租赁期。

企业在考虑所有相关事实和情况后确定租赁期为1年的，其他会计估计应与此一致。例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等应当在1年内以直线法或其他系统合理的方法进行摊销。

问：2019年1月1日，假定承租人甲企业与出租人乙企业签订一项租期为4年的房屋租赁合同。2020年3月31日，受新冠肺炎疫情影响，甲企业与乙企业达成租金减让补充协议，将剩余租赁期内每季度租金减少10%，其他合同条款不变。该减让能否适用《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》的简化处理方法？

答：根据《财政部关于调整<新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定>适用范围的通知》（财会〔2021〕9号）和《新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理规定》（财会〔2020〕10号），新冠肺炎疫情相关租金减让适用简化处理方法的条件之一为：“减让仅针对2022年6月30日前的应付租赁付款额，2022年6月30日后应付租赁付款额增加不影响满足该条件，2022年6月30日后应付租赁付款额减少不满足该条件”。

由于上述减让不仅针对2022年6月30日之前的应付租赁付款额，也包括对2022年6月30日之后的应付租赁付款额的减让，因此，不符合适用简化处理方法的条件，应当按照租赁变更的有关规定进行会计处理。

二、租赁准则应用案例

- 1、新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例——租赁准则（财会〔2006〕3号）（经营租赁）
- 2、新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例——租赁准则（财会〔2006〕3号）（融资租赁）
- 3、新冠肺炎疫情相关租金减让会计处理应用案例——租赁准则（财会〔2018〕35号）

案例附件详见财政部会计司官网

证监会新闻发言人就 IPO 股东信息披露核查有关问题答记者问

问：近期，有媒体报道，在拟上市企业股东信息披露穿透核查中，一些项目存在核查要求过严过细，增加企业负担等情况。请问证监会如何评价？

答：随着我国经济持续高质量发展、资本市场改革红利不断释放，越来越多的投资者参与到拟上市企业投资活动中，为企业持续健康发展提供了资本支持。证监会在倡导合法投资、长期投资、价值投资的同时，也关注到有的投资者通过股权代持、多层嵌套等方式形成“影子股东”，有的突击入股、低价入股获取不当利益。多年监管实践中，证监会通过要求中介机构穿透核查、发行人充分披露等方式持续加强对上述行为的监管。

为将监管实践规范化制度化，切实防范利用资本市场违法违规“造富”，今年2月，证监会专门发布《监管规则适用指引—关于申请首发上市企业股东信息披露》（以下简称《指引》），重申发行人股东适格性要求，延长突击入股股份锁定期，进一步明确对入股价格明显异常的自然人股东和多层嵌套机构股东的信息穿透核查要求。

《指引》实施以来，证监会督促市场主体按照规定规范股东入股行为，取得积极效果。但近期证监会关注到，在具体执行过程中，一些中介机构出于免责目的扩大核查范围，存在有些持股主体无法穿透核查、个别持股比例极少的股东也要核查等现象，增加了企业负担。

对此，证监会及时加以引导，强调应按照实质重于形式和重要性原则穿透核查拟上市企业股东，同时指导沪深证券交易所出台股权“最终持有人”认定标准，明确上市公司、新三板挂牌公司、国有控股或管理主体、集体所有制企业、境外政府投资基金、大学捐赠基金、养老基金、公益基金、公募资产管理产品

以及符合一定条件的外资股东等不需穿透核查。这些规定的实际效果是好的。

下一步，证监会将督促发行人和中介机构等有关方面要进一步落实好《指引》精神。一方面在股东穿透核查过程中坚持实质重于形式，切实防范利用上市进行利益输送、违法违规“造富”等情形发生。另一方面尽量量化重要性原则，对于持股较少、不涉及违法违规“造富”等情形的，中介机构实事求是出具意见后可以正常推进审核。同时，也要纠正中介机构核查工作中存在的免责式、简单化不良倾向。

（来源：证监会）



2020 年度会计师事务所综合评价百家排名信息

会计师事务所名称	名次	得分	2020 年度事务所本身业务收入（万元）
普华永道中天会计师事务所（特殊普通合伙）	1	975.40	611,504.31
安永华明会计师事务所（特殊普通合伙）	2	947.30	476,008.91
德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）	3	914.88	397,858.75
毕马威华振会计师事务所（特殊普通合伙）	4	891.18	341,651.14
天健会计师事务所（特殊普通合伙）	5	888.80	305,051.87

会计师事务所名称	名次	得分	2020年度事务所本身业务收入(万元)
立信会计师事务所(特殊普通合伙)	6	871.28	410,592.00
信永中和会计师事务所(特殊普通合伙)	7	849.10	237,451.85
大华会计师事务所(特殊普通合伙)	8	832.11	253,674.43
天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)	9	821.75	222,772.32
容诚会计师事务所(特殊普通合伙)	10	815.20	187,578.73
大信会计师事务所(特殊普通合伙)	11	811.62	183,194.15
致同会计师事务所(特殊普通合伙)	12	808.09	219,572.93
中审众环会计师事务所(特殊普通合伙)	13	805.44	194,647.39
中兴华会计师事务所(特殊普通合伙)	14	795.84	152,387.58
中兴财光华会计师事务所(特殊普通合伙)	15	745.17	125,019.83
中汇会计师事务所(特殊普通合伙)	16	729.12	73,424.64
亚太(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)	17	720.16	89,393.08
中天运会计师事务所(特殊普通合伙)	18	704.73	78,322.49
中审华会计师事务所(特殊普通合伙)	19	698.15	81,228.09
上会会计师事务所(特殊普通合伙)	20	695.00	49,718.51
天衡会计师事务所(特殊普通合伙)	21	680.84	52,149.97

会计师事务所名称	名次	得分	2020年度事务所本身业务收入(万元)
北京兴华会计师事务所(特殊普通合伙)	22	680.47	74,334.15
中审亚太会计师事务所(特殊普通合伙)	23	680.36	46,351.76
北京大地泰华会计师事务所(特殊普通合伙)	24	677.40	27,805.44
希格玛会计师事务所(特殊普通合伙)	25	674.08	43,139.76
众华会计师事务所(特殊普通合伙)	26	673.72	46,849.15
永拓会计师事务所(特殊普通合伙)	27	671.14	34,289.08
利安达会计师事务所(特殊普通合伙)	28	665.48	40,098.53
苏亚金诚会计师事务所(特殊普通合伙)	29	665.12	37,311.02
立信中联会计师事务所(特殊普通合伙)	30	659.79	30,013.01
中勤万信会计师事务所(特殊普通合伙)	31	658.76	38,803.79
中证天通会计师事务所(特殊普通合伙)	32	657.22	27,528.43
公证天业会计师事务所(特殊普通合伙)	33	657.20	32,227.26
中喜会计师事务所(特殊普通合伙)	34	656.56	30,945.26
新联谊会计师事务所(特殊普通合伙)	35	655.10	29,039.53
四川华信(集团)会计师事务所(特殊普通合伙)	36	647.15	20,860.55
中准会计师事务所(特殊普通合伙)	37	642.20	21,455.06

会计师事务所名称	名次	得分	2020年度事务所本身业务收入(万元)
华兴会计师事务所(特殊普通合伙)	38	639.81	31,276.14
和信会计师事务所(特殊普通合伙)	39	639.15	26,793.15
湘能卓信会计师事务所有限公司	40	638.77	17,226.32
北京中天恒会计师事务所(特殊普通合伙)	41	628.29	21,867.92
广东诚安信会计师事务所(特殊普通合伙)	42	613.26	15,186.74
中瑞诚会计师事务所(特殊普通合伙)	43	603.04	23,849.58
北京中路华会计师事务所有限责任公司	44	599.17	12,500.92
鹏盛会计师事务所(特殊普通合伙)	45	594.18	10,375.98
浙江天平会计师事务所(特殊普通合伙)	46	593.61	10,006.09
天圆全会计师事务所(特殊普通合伙)	47	592.16	14,369.95
广东中天粤会计师事务所有限公司	48	590.95	10,418.02
重庆康华会计师事务所(特殊普通合伙)	49	590.63	7,098.86
上海公信会计师事务所有限公司	50	586.39	9,761.73
北京东审鼎立国际会计师事务所有限责任公司	51	585.35	16,810.81
广东中职信会计师事务所(特殊普通合伙)	52	583.86	12,704.08
广东正中珠江会计师事务所(特殊普通合伙)	53	583.17	17,643.08

会计师事务所名称	名次	得分	2020年度事务所本身业务收入(万元)
北京国富会计师事务所(特殊普通合伙)	54	580.73	15,988.02
宁夏天华会计师事务所	55	579.52	6,776.02
中一会计师事务所有限责任公司	56	576.93	8,972.30
天津中审联有限责任公司会计师事务所	57	573.63	10,535.30
山东舜天信诚会计师事务所有限公司	58	569.40	4,427.53
上海上咨会计师事务所有限公司	59	567.18	6,647.65
新疆驰远天合有限责任公司会计师事务所	60	564.75	7,927.20
上海沪港金茂会计师事务所有限公司	61	564.50	8,414.46
上海文汇会计师事务所有限公司	62	561.56	3,827.15
北京和兴会计师事务所有限责任公司	63	559.42	6,943.20
恒信弘正会计师事务所有限责任公司	64	558.72	7,708.42
云南中天正和会计师事务所有限公司	65	558.59	4,214.23
上海财瑞会计师事务所有限公司	66	558.54	6,073.49
湖南建业会计师事务所(特殊普通合伙)	67	557.87	4,233.51
山东天元同泰会计师事务所有限公司	68	556.51	8,040.93
四川中衡安信会计师事务所有限公司	69	556.08	8,453.50
南京益诚会计师事务所(普通合伙)	70	555.82	4,175.33

会计师事务所名称	名次	得分	2020年度事务所本身业务收入(万元)
江苏华星会计师事务所有限公司	71	554.84	7,518.90
新疆宏昌天圆有限责任公司会计师事务所	72	552.59	4,937.40
祥浩会计师事务所有限责任公司	73	551.60	4,836.00
宁波科信会计师事务所有限公司	74	547.46	3,991.25
遵义中审会计师事务所	75	546.45	6,944.00
浙江同方会计师事务所有限公司	76	546.23	5,897.70
上海华安会计师事务所有限公司	77	545.89	4,026.49
湖南天平正大会计师事务所(特殊普通合伙)	78	545.38	4,513.98
天津倚天会计师事务所有限公司	79	544.83	4,643.70
上海瑞德会计师事务所有限公司	80	544.75	4,233.54
北京坤泰融和会计师事务所有限公司	81	543.44	4,460.48
上海玛泽会计师事务所(普通合伙)	82	540.96	9,285.32
天津广信有限责任会计师事务所	83	539.97	4,715.86
浙江中兴会计师事务所有限公司	84	538.98	6,060.40
中天银会计师事务所有限责任公司	85	538.53	4,329.68
浙江正健会计师事务所有限公司	86	538.09	3,742.98

会计师事务所名称	名次	得分	2020年度事务所本身业务收入(万元)
浙江至诚会计师事务所有限公司	87	537.47	6,635.61
深圳永信瑞和会计师事务所(特殊普通合伙)	88	537.42	5,410.74
徐州方正会计师事务所有限公司	89	536.87	3,664.94
河北金诚会计师事务所有限公司	90	535.52	4,139.15
四川中天浩会计师事务所有限公司	91	534.54	5,524.14
北京中光华会计师事务所有限责任公司	92	533.94	7,245.41
宁波世明会计师事务所有限公司	93	533.69	3,869.45
浙江德威会计师事务所有限公司	94	533.32	4,217.86
江苏苏港会计师事务所有限公司	95	528.56	6,075.20
贵州黔元会计师事务所有限公司	96	527.02	4,405.94
山西天正会计师事务所(有限公司)	97	526.32	4,268.22
湖南友谊联合会计师事务所(普通合伙)	98	525.60	6,383.57
北京天正华会计师事务所(普通合伙)	99	525.55	4,307.47
上海上审会计师事务所有限公司	100	523.83	4,546.29