

新春伊始，万象更新。春节过后，很多企业马上要投入到 2021 年度企业所得税汇算清缴工作中。2021 年，国家出台了一系列企业所得税政策，充分体现鼓励科技创新、支持区域协调发展、助力碳达峰碳中和等政策导向。准确理解政策是汇算清缴工作顺利开展的基础，笔者对 2021 年出台的企业所得税文件进行了梳理和解读。以期能帮助大家准确理解政策，进而顺利进行企业所得税汇算清缴。

一、鼓励科技创新类政策

创新是第一生产力。一直以来，党中央、国务院高度重视鼓励科技创新，连续多年从企业所得税政策上发力，鼓励企业持续加大研发投入，充分发挥企业创新主体作用。2021 年主要出台了以下鼓励创新的政策；

(一)研发费用加计扣除政策

优化完善研发费用加计扣除政策依然是鼓励科技创新类政策的重中之重。2021 年，研发费用加计扣除政策从政策、管理等多个维度进行了完善，主要包含以下几方面的内容：

1.提高制造业研发费用加计扣除比例

《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 13 号，以下简称 13 号公告)将制造业研发费用加计扣除比例由 75% 提高到 100%，具体为：制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。对于此项政策，需要主要关注以下几点内容：

(1)关于资本化费用的适用时点问题

提高制造业研发费用加计扣除比例的政策从 2021 年开始执行。费用化研发费用仅涉及发生这一时点，因此自 2021 年执行对费用化研发费用是没有异议的，即 2021 年及以后年度发生的费用化研发费用均能适用政策。但是对于资本化的

研发费用，存在着发生、形成无形资产、摊销三个时点。自 2021 年开始执行具体指哪个时点，是政策顶层设计时面临的一个问题。13 号公告出于可操作性的考虑，以摊销时点来判断是否可以适用政策，与其他提高研发费用加计扣除比例的政策口径保持一致。例如。某制造业企业在 2018-2020 年发生了研发费用并进行资本化，在 2020 年 7 月结转形成无形资产，2020 年 7 月开始摊销，那么按照文件规定，该企业研发费用发生和形成资产的时点虽然在 2021 年以前，但按照摊销时点判断，2021 年及以后年度如果符合条件，则可以按 200%进行摊销，2020 年度的摊销由于摊销时点在 2021 年以前，则按普适性政策规定的 175%进行摊销。

(2)关于制造业的判断问题

对于制造业的判断，与固定资产加速折旧政策一致，采取的主营业务收入占比+国民经济行业分类的办法，具体为：一是主营业务收入占收入总额的比例要达到 50%以上。考虑到企业存在多业经营的实际情况，政策明确企业主要从事制造业业务，即主营业务收入占比达到 50%以上即可享受。收入总额按照《企业所得税法》第六条规定执行，按照规定，企业取得免税收入、不征税收入也属于收入总额的计算范围。应作为计算主营业务收入占比的基数。二是按照国民经济行业分类确定制造业。这也是税收政策在判断行业时普遍采用的方法，现行的国民经济行业分类于 2017 年发布，如果以后有新的版本发布，则按新版本执行。

此外。如上文所述，资本化研发费用涉及多个时点，具体以哪个时点所属年度判断企业行业。也是在政策执行中面临的问题。为保持政策的一致性，判断制造业的时点也应以摊销点为准。在上文的例子中，2021 年企业摊销的比例取决于企业在 2021 年是否符合制造业的条件，如符合则按 200%%摊销，不符合则按 175%摊销，与发生年度和形成资产年度是否属于制造业无关。同时，2021 年企业行业性质只能决定企业 2021 年摊销比例，以后年度摊销比例仍取决于摊销当年是否属于制造业。

2.提前享受研发费用加计扣除时点

以往，研发费用加计扣除政策需在年度汇算清缴时一并享受，在预缴时不能享受。2021 年，税务总局印发《关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 28 号)，明确在 10 月征期预缴申报第 3

季度(按季预缴)或9月份(按月预缴)企业所得税时,允许企业就前三季度研发费用加计扣除,将享受时点至少提前3个月以上。但企业在10月征期享受并不是强制性规定,而是给企业提供了一个选择权,如果企业因自身等原因,在10月征期没享受的,还也可在汇算清缴时一并享受。由于汇算清缴是企业一年生产经营结果的体现,对于10月征期已经享受的,企业应该将第四季度研发费用与前三季度研发费用统一计算。按政策规定进行年度纳税申报。

3.优化简化研发支出辅助账样式

按现行政策规定,企业准确归集研发支出,按规定设置研发支出辅助账是企业享受研发费用加计扣除的前提之一。在2015年之前,辅助账仅是会计上的概念,对其样式没有明确的规定。2015年,为帮助纳税人对辅助账形成清晰的认识,税务总局发布了自主、委托、合作和集中研发四类辅助账样式和辅助账汇总表样式。供纳税人参照使用,2021年,为响应纳税人诉求,便利纳税人享受政策,税务总局对研发支出辅助账样式进行了优化简化,在满足管理要求的同时,进一步降低企业享受优惠的成本。

(1)2021年版主要变化

相比2015年的辅助账样式,2021年版主要有以下变化:

一是简并辅助账样式。2015年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类辅助账+1张汇总表”。2021年版研发支出辅助账将4类辅助账样式合并为一类,共“1类辅助账+1张汇总表”,总体上减少辅助账样式的数量。除减少样式数量,便于纳税人学习和理解外,还有一个好处就是:当一个研发项目涉及自主、委托等多种研发形式时,可以全部在一张辅助账中体现,无须再填写多张辅助账。

二是精简辅助账信息。2015年版研发支出辅助账样式要求填写人员人工等6大类费用的各项明细信息,并要求填报“借方金额”“贷方金额”等会计信息。2021年版研发支出辅助账样式仅要求企业填可人员人工等6大类费用合计,不再填写具体明细费用,同时删除了部分会计信息,减少了企业填写工作量。

三是调整优化操作口径。2015 年版研发支出辅助账样式未体现 2015 年之后的政策变化情况，如未明确委托境外研发费用的填写要求，企业需自行调整样式或分析填报。2021 年版研发支出辅助账样式，充分考虑了税收政策的调整情况，增加了委托境外研发的相关列次，还体现了其他相关费用限额的计算方法的调整。

(2)2021 年版、2015 年版辅助账样式的关系

无论是 2015 年版，还是 2021 年版辅助账样式，其定位都是供纳税人参照使用。因此 2021 年版辅助账样式发布以后，2015 年版辅助账样式仍然有效，企业可根据自身情况选择使用。由于 2021 年版辅助账体现了后续政策调整完善情况，如果企业选择使用 2015 年版。建议可参考 2021 年版研发支出辅助账样式对委托境外研发费用、其他相关费用限额的计算公式等进行相调整。

此外，纳税人也可自行设计辅助账样式。自行设计的辅助账样式至少要包含 2021 年版研发支出辅助账样式所列数据项，且逻辑关系一致，这样要求是为了与年度纳税申报表《研发费用加计扣除优惠明细表》数据项相匹配，使企业准确进行汇算清缴。

为使年度纳税申报表与 2021 年版辅助账相衔接，2021 年新修订的年度纳税申报表还进行了相应调整：基础信息表中增加了研发支出辅助账样式的选项，选择 2021 年版和自行设计的则《研发费用加计扣除优惠明细表》中相关明细行次可以不填写，选择 2015 年版的需要填写全部行次。企业在年度纳税申报时，要准确选用采用的形式，并根据要求填写申报。

(3)2021 年版辅助账样式需要特别关注的几个口径

①关于填写口径

为提高填写口径的统一性和确定性，避免实际操作过程中的误解，2021 年版辅助账样式对每列填写口径进行了明确说明：辅助账中除“会计凭证记载金额”列按会计口径填写外，其余涉及金额的列次均按税法口径填写。辅助账汇总表与辅助账存在着关联关系，其各列金额均是由辅助账税法口径汇总而成，因此也是税收口径金额，可以直接计算得出各类费用可加计扣除金额，填入年度纳税申报表。

②资本化项目委托境外研发费用，其他相关费用可加计扣除金额的计算

委托境外研发费用、其他相关费用均采用限额管理的方式，按照现行政策规定，其限额均是全部研发项目统一计算，进而得出全部项目的可加计扣除额。由于资本化项目涉及以后年度摊销的问题，在计算出全部项目的可加计扣除额的基础上，还须准确计算出每个资本化项目的可加计扣除的委托境外研发费用、其他相关费用。其具体计算步骤如下：

第一步，按当年全部费用化项目和当年已结束的资本化项目统一计算出当年全项目委托境外研发项目、其他相关费用额。

第二步，比较委托境外研发费用限额、其他相关费用限额及其实际发生数的大小，确定可加计扣除的委托境外研发费用、其他相关费用金额。

第三步，用可加计扣除的委托境外研发费用、其他相关费用金额除以全都项目实际发生的委托境外研发费用、其他相关费用，得出可加计扣除比例。

第四步，用可加计扣除比例乘以每个资本化项目实际发生的委托境外研发费用、其他相关费用，得出单个资本化项目可加计扣除的委托境外研发费用、其他相关费用，与该项目其他可加计扣除的研发费用一并在以后年度摊销。

2021年版辅助账样式在委托境外研发费用、其他相关费用列次详细写明了计算公式，按公式计算即可。采用2015年版或自行设计辅助账样式的企业，也可按照上述步骤或2021年版的计算公式进行计算。

③股权激励的计算口径

按照现行规定，研发人员对应的股权激励支出，在行权年度在税前扣除并加计扣除。实务中会出现某员工在股权授予年度从事研发，但是在行权年度不再从事研发活动的情况，该员工所对应的股权激励在行权年度无法归属到具体的研发项目。2021年辅助账样式对于这种情况，给出了处理口径：将该员工对应的股权激励支出直接填入辅助账汇总表“其中：其他事项”行次，进而纳入行权年度的研发费用可加计扣除额，无须填入具体某一项目的研发支出辅助账。

(二)集成电路和软件产业所得税优惠政策

2020年，财政部、税务总局、发展改革委、工业和信息化部制发《关于促进集成电路产业和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告》(2020年第45号，以下简称45号公告)。明确了新时期集成电路和软件产业所得税优惠政策。按照45号公告的规定，集成电路生产企业或项目，重点集成电路设计和软件企业采取清单式管理的方式，清单以及集成电路设计、封装、测试、装备、材料和软件企业的条件由四部门联合确定。

为推动45号公告落地，2021年，四部门先后联合制发了《关于做好享受税收优惠政策的集成电路企业或项目、软件企业清单制定工作有关要求的通知》(发改高技[2021]413号，以下简称413号文)，工业和信息化部2021年第9号、10号公告三个文件。对享受企业所得税优惠政策的条件、方式等进行明确。上述三个文件自2020年度企业所得税汇算清缴开始适用，结合2020年汇算清缴情况，有以下几点需要特别注意。

1.集成电路生产企业或项目、重点集成电路设计或软件企业管理方式的改变

在2020年度以前，按照国家“放管服”政策的统一要求，集成电路生产企业或项目、重点集成电路设计或软件企业优惠政策在企业自行判断，申报享受后，由税务机关按照《财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税[2016]49号)第十条的规定，提请发展改革、工业和信息化部门核查。45号公告将上述优惠政的管理方式调整为清单式管理，即企业自行申请后，四部委按程序联合确认清单名单，列入清单的企业或项目方可享受相应的税收优惠政策。2020年度部分企业未注意到管理方式的变化，在4月16日前没有及时提交申请，也就失去了享受优惠的资格。因此，自行判断2021年度符合条件且有享受优惠意愿的企业，应按照413号文的规定，在4月16日前提交申请及所需材料，申请列入2021年度清单，进而准确、及时享受优惠政策。享受企业所得税优惠的企业或项目清单采取每年度发布的方式，2020年度已列入清单的企业或项目，要享受2021年度所得税优惠政策，也须自行申请列入2021年度清单。

此外，近日国家发展改革委官方网站发布了《关于公开征求<关于做好2022年享受税收优惠政策的集成电路企业或项目、软件企业清单制定工作有关要求的

通知(征求意见稿)>意见的公告》。从征求意见稿的内容来看，有两点值得关注：一是允许 2020 年未申请列入清单的企业补充申请。为最大程度地保障企业的合法权益，对于 2121 年因合理原因未能申请享受企业所得税优惠政策的集成电路设计和软件企业，可于 2022 年 3 月 15 日至 3 月 21 日提出补充申报申请。二是细化部分申请材料和口径，比如需在会计报告中单独说明按加计扣除口径归集的研发费用，不能说明的需提供按上述口径归集的研发费用专项审计报告。建议企业按征求意见稿的规定，提前做好相关准备，待正式文件发布后，按其要求及时提交申请，以便于充分享受到企业所得税优惠政策。

2.关于软件企业的条件

在新时期集成电路和软件产业所得税优惠政策体系下，各类企业或项目的条件均存在不同程度的优化。在确定软件企业条件时，考虑到软件企业设立门槛较低、资产较少，容易通过新设企业套取税收优惠政策的实际情况，新增了“该企业的设立具有合理商业目的，且不以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的”的条件。软件企业在自行判断是否符合条件时，除研发费用占比、研发人员占比等硬性指标外，还须关注企业成立的目的等软性指标，比如原企业“两免三减半”优惠享受到期后，通过成立新软件企业，继承原企业的资产、研发人员、业务，以期重新享受“两免三减率”优惠的情形，则不符合上述条件，无法享受软件企业所得税优惠政策。

二、鼓励区域发展政策

2021 年出台的鼓励区域发展的政策主要包括三类：一是针对区域性政策的配套文件。主要包括西部地区鼓励类产业目录、海南自由贸易港鼓励类产业目录以及海南自由贸易港旅游业、现代服务业，高新技术产业企业所得税优惠目录；二是延续执行的区域性政策，主要包括福建平潭、深圳前海以及新疆困难地区及喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区所得税优惠政策；三是新出台的区域性政策，主要包括浦东新区特定区域公司型创业投资企业有关企业所得税试点政策。

(一)配套政策

2021年，国家先后发布了《西部地区鼓励类产业目录(2020年本)》(中华人民共和国国家发展和改革委员会令第4号)和《海南自由贸易港鼓励类产业目录(2020年本)》(发改地区规[2021]120号，以下简称120号文)，作为西部大开发所得税优惠政策和海南自由贸易港鼓励类产业企业减按15%税率征收企业所得税的配套文件。两个目录结构一致，均包含两个部分的内容：第一部分是国家现有产业目录中的鼓励类产业，即《产业结构调整指导目录(2019年本)》(国家发展改革委令2019年第29号)中的鼓励类产业和《鼓励外商投资产业目录(2020年版)》(国家发展改革委、商务部令2020年第38号)中的产业，如果目录修订，则按照新版本执行。第二部分是新增鼓励类产业，其中西部地区新增鼓励类产业目录仅按西部12个省市分列，湖北恩施、湖南湘西、吉林延边以及江西赣州四地州没有列示新增鼓励类产业目录，也就无法根据新增鼓励类产业享受西部大开发税收优惠政策。

在120号文的基础上，财政部、税务部门进行了进一步理和归类。发布了《海南自由贸易港旅游业、现代服务业、高新技术产业企业所得税优惠目录》(财税[2021]14号发布)。企业从事的产业属于目录范围的，可以适用新增境外直接投资取得的所得免征企业所得税的政策。《海南自由贸易港旅游业、现代服务业、高新技术产业企业所得税优惠目录》中的每个产业均包括三个部分，第一个部分是产业结构调整指导目录中的产业，第二个部分是鼓励外商投资产业目录中的产业，第三个部分是海南自由贸易港新增鼓励类产业中的产业。

需要特别说明的是，对于上述三个目录，外商投资企业均只能按照《鼓励外商投资产业目录》执行，不能按照《产业结构调整目录》中的鼓励类产业及新增鼓励类产业目录适用西部大开发政策和海南自由贸易港企业所得税优惠政策。

(二)延续区域性政策

1.平潭、前海地区企业所得税优惠政策

2021年，财政部、税务总局先后制发《关于延续福建平潭综合实验区企业所得税优惠政策的通知》(财税[2021]29号，以下简称29号文)、《关于延续深圳前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠政策的通知》(财税[2021]30号，以下简称30号文)，明确福建平潭综合实验区、深圳前海深港现代化服务业合作符

合条件的企业减按 15%税率征收企业所得税政策在 2021 年 1 月 1 日至 2025 年 12 月 31 日继续执行。与原有政策比，延续后的政策总体保持不变，适当微调：一是政策力度不变，均是对符合条件的企业减按 15%税率征收企业所得税。二是优惠条件微调。与原有政策一样，优惠条件依然采取目录+主营业务收入占比的方式，不同的是，29 号文、30 号文扩大和优化了优惠目录的范围，并将主营业务收入占比的条件由 70%降低到 60%。三是实施区域保持不变，平潭综合实验区的范围按照国务院 2011 年 11 月批复的《平潭综合实验区总体发展规划》执行，前海深港现代服务业合作区的范围，按期国务院 2010 年 8 月批复《前海深港现代服务业合作区总体发展规划》执行。需要特别强调的是，2021 年发布的《全面深化前海深港现代服务业合作区改革开放方案》扩展了前海深港现代服务业合作区的范围，但是扩围后的区域不能适用企业所得税优惠政策。四是总分机构适用政策的精神不变，表述进行了微调，具体为：对于总分机构，仅就设立在优惠区域的总机构或分支机构判断是否符合条件，适用 15%税率。五是提请机制不变。税务机关对企业主营业务是否属于目录范围难以界定的，可以提请福建省，深圳市政府有关行政主管部门或其授权的下一级行政主管部门出具意见。

2.新疆困难地区及喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区所得税优惠政策

2021 年，财政部、税务总局制发《关于新疆困难地区及喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区新办企业所得税优惠政策的通知》(财税[2021]27 号。以下简称 27 号文)，在 2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日延续执行新疆困难地区及喀什霍尔果斯特殊经济开发区新办企业所得税优惠政策。笔者从以下几个方面对政策进行梳理。

(1)政策内容。27 号文包括两项优惠政策。一是新疆困难地区新办的属于《新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录》(以下简称《目录》)范围内的企业“两免三减半”企业所得税政策，其中减半期按 25%法定税率减半。二是喀什、霍尔果斯特殊经济开发区新办的属于《目录》范围内的企业“五免”企业所得税政策。

(2)优惠期起始计算时间点。新疆两项税收优惠政策是针对企业的定期减免税政策。其优惠期自企业取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起开始计算，而

非从获利年度开始计算。为提高政策的可操作性，27号文对第一笔生产经营收入进行了解释，是指产业项目已建成并投入运营后所取得的第一笔收入。

(3)政策条件。享受新疆两项税收优惠政策，须符合以下条件：一是成立时间。两项政策是针对新办企业的政策，因此享受优惠的企业成立时间应在2021年1月1日至2030年12月31日，这是目前企业所得税优惠政策中少有的要求企业成立时间的政策。二是设立地区。两项政策均是区域性优惠政策，因此要求企业在优惠区域内设立。其中，新疆困难地区企业所得税优惠政策要求企业设立在南疆三地州、其他脱贫县(原国家扶贫开发重点县)和边境县市，喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区企业所得税优惠政策则要求企业设立在喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区。三是从事业务。两项政策均要求享受优惠的企业属于《目录》范围内。属于《目录》范围内的企业是指以《目录》中规定的产业项目为主营业务，其主营业务收入占企业收入总额60%以上的企业。相比原有政策，主营业务收入占比条件由70%降低到60%，与其他区域性政策保持一致，降低了企业享受优惠的门槛。

(4)衔接条款。新疆两项政策为定期减免税政策，对于适用原有税收优惠政策且优惠期尚未结束的企业如何处理，2号文明确了衔接条款：一是对于2020年12月31日已经进入优惠期的。对于此类企业，可分两种情形分别享受优惠，其一，属于原有政策目录范围，但是不属于延续后的政策目录范围的，可以继续按原有政策执行到期;其二，属于原有政策目录与延续后的政策目录相同的产业目录范围的，则可在剩余期限内按延续后的政策享受到期满为止，其中主营业务收入占比可按不低于6%执行。二是对于2020年12月31日前未进入优惠期的。对于此类企业，同样可分两种情况分别进行处理，其一，属于原有政策目录范围，但是不属于延续后的政策目录范围的，不能再享受原有政策，同时由于此类企业成立时间在2021年以前。也不符合享受延续后的政策的条件，无法适用延续后的政策;其二，属于原有政策目录与延续后的新政策目录相同的产业目录范围的，可以视同新办企业享受延续后的政策。

属于《目录》范围是享受优惠的前提条件，在27号文的基础上，《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于印发新疆困难地区重点鼓励发展产业

企业所得税优惠目录的通知》(财税[2021]42号,以下简称42号文)对《目录》的具体范围进行了明确。结合以往政策执行情况,为避免企业套取税收优惠政策,相比原有政策目录,42号文采取了以下措施:一是增加实质性运营的要求。42号文第二条明确。享受优惠的企业需注册在新疆困难地区和喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区并实质性运营。二是对“空壳”企业较多,且对当地经济、就业没有实质性促进作用的股权投资,影视等行业进行了删除。三是对信息产业、科技服务业、商务服务业、商贸服务业、人力资源服务业等部分轻资产行业首次提出吸纳就业人数、在当地开展实际业务占比等条件,以切实促进新疆当地实体经济发展。

(三)新出台区域政策

2021年,财政部、税务总局、发展改革委、证监会制发《关于上海市浦东新区特定区域公司型创业投资企业有关企业所得税试点政策的通知》(财税[2021]53号,以下简称53号文),对符合条件的公司型创投企业按照企业年末个人股东持股比例免征企业所得税,具体为:公司型创业投资企业转让持有3年以上股权的所得占年度股权转让所得总额的比例超过50%的,按照年末个人股东持股比例减半征收当年企业所得税;转让持有5年以上股权的所得占年度股权转让所得总额的比例超过50%的,按照年末个人股东持股比例免征当年企业所得税。此项政策2020年已在中关村国家自主创新示范区实施。53号文对其在浦东新区特定区域进一步推广试点,除实施区域外,其他政策内容与中关村试点政策保持一致。按照53号文规定,浦东新区特定区域包括中国(上海)自由贸易试验区、中国(上海)自由贸易试验区临港新片区浦东部分和张江科学城三个部分。

三、促进环保节能政策

2021年,共出台了两个与促进环保节能相关的文件,一是《国家税务总局 国家发展改革委 生态环境部关于落实从事污染防治的第三方企业所得税政策有关问题的公告》(2021年第11号,以下简称11号公告),对第三方防治企业所得税优惠政策有关管理问题进行明确。二是《财政部等四部门<环境保护,节能节水项目企业所得税优惠目录(2021年版)>以及<资源综合利用企业所得税优惠目录

(2021年版)的公告》(2021年第36号,以下简称36号公告)。对环境保护节能节水项目、资源综合利用两个企业所得税优惠目录进行修订。

(一)明确第三方防治企业所得税优惠政策有关管理事项

为提高政策的可操作性,更好地精准落实政策,11号公告对第三方防治企业所得税优惠政策的有关管理事项进行了明确:一是优惠事项办理方式。与其他企业所得税优惠政策事项一致,第三方防治企业所得税优惠事项仍然采取“自行判别,申报享受,相关资料留存备查”的方式。二是主要留存备查资料。对应《财政部 税务总局 国家发展改革委 生态环境部关于从事污染防治的第三方企业所得税政策问题的公告》(2019年第60号,以下简称60号公告)第二条明确的享受优惠的企业需满足的条件,11号公告明确了主要留存备查资料。三是后续管理要求。11号公告明确税务机关将对享受优惠的第三方防治企业开展后续管理,在后续管理过程中如对60号公告第二条第五项、第六项规定条件有疑义的,可以按规定转请生态环境、发展改革等有关部门核查,核查采取案头审核或实地核查的方式。四是执行时间。11号公告从2021年6月1日起开始执行。需要说明的是。这个公告明确的是管理事项,即税务机关在2021年6月1日以后对2019年、2020年度第三方防治企业享受优惠的情况开展后续管理,也可按11号公告执行。

(二)修订环境保护节能节水项目、资源综合利用中的两个企业所得税优惠目录

1.目录的主要变化

36号公告对环境保护节能节水项目、资源综合利用两个企业所得税优惠目录进行了修订。发布了两个目录的2021年版。与2008年版相比,2021年版主要有以下变化:

(1)环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录的主要变化

《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录(2021年版)》对目录大类进行了归并,在此基础上进一步扩大目录项目范围,具体变化为:一是根据环保节能政策导向,将公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等5大类归并为环境污染防治、节能减排技术改造、节水改造

及非常规水利用等 3 大类。二是落实大水土壤污染防治工作部署和体现技术进步等要求。在大气水土壤污染防治、热能热电、碳达峰碳中和、污水资源化利用等方面。新增 16 个项目，删除 1 个项目，同时，对部分保留的项目进行了归并和拆分。三是对项目条件做了进一步明确和修改。此外，考虑到近些年国家各项标准相对完善，为便于企业对照享受，将 2008 年版目录中作为补充条件的“国务院财政、税务主管部门规定的其他条件”全部删除。

(2)资源综合利用企业所得税优惠目录的主要变化

《资源综合利用企业所得税优惠目录(2021 年版)》目录的大类保持不变，对具体项目进行了调整：一是为提升矿产资源和再生资源综合利用效率，在可利用资源方面新增 6 项，主要包括金属矿和非金属矿、废玻璃和废玻璃纤维，厨余垃圾、废纸，铸造废砂，废旧汽车等。二是为体现生态文明政策导向。删除 1 个项目，此外还对部分项目进行了归并。三是为提升资源利用效率，体现技术进步和行业发展，新增废水、废气、废渣、废弃电子产品，化工原材料、农业相关明细项内容共 9 项。同时，根据政策导向以及国家和行业标准规定等，删减和修订了个别明细项内容。

2.其他需关注的内容

除发布 2021 年版两个企业所得税优惠目录外，36 号公告还有以下内容值得关注：一是关于新旧目录的执行时间和废止时间。36 号公告规定，2021 年版目录从 2021 年 1 月 1 日起开始执行。2008 年版目录从 2022 年 1 月 1 日起开始废止。这是少有新旧目录执行时间和废止时间不一致的情况，主要考虑是 2021 年版目录于 2021 年年底才发布，而在 2021 年企业已按照 2008 年版目录执行，为鼓励企业环境保护、节能节水的积极性，因此对 2008 年版目录推迟一年废止执行。二是关于新旧目录的衔接条款。根据新旧目录不同的执行时间和废止时间，36 号公告明确了衔接条款，其中：对于环境保护、节能节水项目，属于 2008 年版目录的环境保护、节能节水项目，在 2021 年 12 月 31 日前进入优惠期的，可按政策规定继续享受至期满为止；属于 2021 年版目录的环境保护、节能节水项目，在 2020 年 12 月 31 日前进入优惠期的，可在剩余期限享受政策优惠至期满为止。对于资源综合利用，属于 2008 年版目录，但不属于 2021 年版目录的，仍可在

2021年12月31日之前享受优惠。三是建立部门协作机制。考虑到对目录的准确判定需要一定的专业知识予以支撑，36号公告明确税务机关在后续管理过程对是否属于2021年版目录范围无法准确判定的，可以提请省级以上(含省级)发展改革和生态环境等部门出具意见。

四、其他政策

(一)小型微利企业所得税优惠政策

2021年，国家再次加大了小型微利企业优惠力度。财政部、税务总局制发《关于实施小微企业和个体工商户所得税优惠政策的公告》(财政部 税务总局公告2021年第12号)，对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分，在原有优惠政策的基础上，再减半征收企业所得税，即：对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按12.5%计入应纳税所得额，实际税负降为2.5%，年应纳税所得额100万元—300万元的部分，减按50%计入应纳税所得额，实际税负为10%。

(二)基础设施领域不动产投资信托基金(REITs)试点税收政策

财政部、税务总局制发《关于基础设施领域不动产投资信托基金(REITs)试点税收政策的公告》(财政部 税务总局公告2022年第3号)，对REITs试点税收政策进行明确，主要包括以下内容：

一是政策内容。REITs试点税收政策涉及两个环节。第一个环节是设立基础设施REITs前，原始权益人向项目公司划转基础设施资产应取得项目公司股权，不受《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)、《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)等文件规定条件的限制，可直接适用特殊性税务处理：项目公司取得基础设施资产的计税基础，以基础设施资产的原计税基础确定；原始权益人取得项目公司股权的计税基础，以基础设施资产的原计税基础确定，原始权益人和项目公司不确认所得，不征收企业所得税。第三个环节基础设施REITs设立阶段，原始权益人向基础设施REITs转让项目公司股权实现的资产转让评估增值，考虑到在股权转让当期没有现金流等实际问题，在转让当期可暂不缴纳企业所得税，允许递延至基础设施REITs完成募资并支付股权转让价款后缴纳，其中对原始权益人按照战略配售要求自持的基础设施REITs份额对应的

资产转让评估增值,可进一步允许递延至实际转让 REITs 份额时缴纳企业所得税。考虑到原始权益人除按照战略配售要求自持基础设施 REITs 份额外,还会在二级市场自行购买基础设施 REITs 份额。为提高政策可操作性,避免原始权益人为推迟缴纳税款,政策还规定按照先进先出的原则认定优先处置战略配售份额。

二是政策适用范围。试点税收政策适用于证监会、发展改革委根据有关规定组织开展的基础设施 REITs 试点项目。

三是政策执行时间。试点税收政策自 2021 年 1 月 1 日起实施。2021 年 1 月 1 日前发生的符合规定的事项,可按规定享受相关政策。

(三)公益性捐赠税前扣除政策

1.公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除资格

继 2020 年,财政部、税务总局、民政部对通过公益性社会组织、县级以上人民政府及其部门等国家机关进行公益性捐赠的有关事项进行优化和完善后,2021 年,财政部,税务总局制发了《关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 20 号),对通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关事项进行优化完善,主要有以下几方面与企业捐赠相关:一是公益性捐赠税前扣除资格有效期由原来的一年调整为 3 年。企业在捐赠时,应关注接受捐赠的公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除资格是否处于有效期内,若不在有效期内,其捐赠金额无法税前扣除。省级以上财政、税务部门将及时在官方网站上发布具备公益性捐赠税前扣除资格的公益性群众团体名单公告,企业可在官网上进行查询。二是公益性群众团体在接受捐赠时,应按照行政管理级次按规定使用财政部门监(印)制的公益事业捐赠票据,不再使用《非税收入一般缴款书》收据联作为接受捐赠票据,因此企业在接受捐赠时,应关注所取得票据的类型,避免因不符合规定而无法在税前扣除。

2.公益性捐赠税前扣除资格确认有关衔接事项

2020 年,《关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》(财政部 税务总局 民政部公告 2020 年第 27 号,以下简称 27 号公告)提高了公益性社会组织取得公益性捐赠税前扣除资格的部分条件。取得公益性捐赠税前扣除资格的条件涉及以前

年度相关指标，如严格执行，将使部分社会组织因为以前年度指标不合格，而无法取得 2020 年及以后几个年度公益性捐赠税前扣除资格，导致企业已经发生的捐赠无法在税前扣除。为避免打击企业参与慈善的积极性，财政部、税务总局、民政部制发《关于公益性捐赠税前扣除资格确认有关衔接事项的公告》(财政部 税务总局 民政部公告 2021 年第 3 号，以下简称 3 号公告)，对部分条件规定期限内适当放宽：一是确认 2020-2022 年度公益性捐赠税前扣除资格时，对 2018 年和 2019 年的公益慈善事业支出和管理费用比例、对于 2019 年成立的社会组织以及 2019 年至 3 号公告发布之日已接受评估但尚未出具结论的社会组织的评估等级、社会组织的非营利组织免税资格适当放宽条件。二是确认 2021-2023 年度公益性捐赠税前扣除资格时，2019 年和 2020 年的公益慈善事业支出和管理费用比例适当放宽。

3.2021-2023 年度公益性社会组织捐赠税前扣除资格

27 号公告第五条规定在民政部登记注册的社会组织由财政部、税务总局、民政部联合确定具有公益性捐赠税前扣除资格的社会组织名单。按此规定，财政部、税务总局、民政部制发《关于 2021-2023 年度公益性社会组织捐赠税前扣除资格名单的公告》(2021 年第 39 号)。明确河南大学教育发展基金会、中国古生物化石保护基金会、湖之教育基金会、中国慈善联合会 4 家社会组织在 2021-2023 年度具备公益性捐赠税前扣除资格，企业在 2021—2023 年度对 4 家社会组织的公益性捐赠可以按规定在税前扣除。

(四)有关政策征管口径

税务总局制发《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 17 号公告)，对政策执行口径进行了明确，提高政策确定性。

1.公益性捐赠支出相关费用的扣除

企业在捐赠时存在直接捐赠非货币性资产的情况，尤其在疫情期间很多企业直接捐赠口罩、防护服等非货币性资产。与捐赠货币性资产不同，捐赠非货币性资产会产生运费、人工费、保险费等费用。对于这些费用如何处理，17 号公告

按是否纳入国家机关、公益性社会组织开具的公益捐赠票据记载的数额，分别明确了处理口径，对纳入公益性捐赠票记载的数额的，则作为公益性捐赠支出按规定在税前扣除；对未纳入的，则企业相关费用按照规定在税前扣除。

2.可转换债券转换为股权投资的税务处理

可转换债券是购买方可按照发行时约定的价格将债券转换成公司的普通股票的债券，购买方有选择是否转换为股票的权利。可转换债券的税务处理，涉及持有债券和债券转换为股权两个环节。对于持有环节，购买方取得的利息收入应按规定计入收入总额申报缴纳企业所得税，发行人支付的利息则可按规定在税前扣除。在转换环节，购买方将应收未收利息一并转为股票金额的，无论在会计上是否确认为收入，在税收上也应该确认为当期利息收入，同时可将债券购买价、应收本收利息和支付的相关税费作为股票投资成本，相应地发行人可将应付未付利息视同为已支付，按规定在税前扣除。

3.核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理

对按收入核定征收的企业或定率核定征收的企业无法对成本等准确核算。因此也未对资产按规定计提折旧、摊销。对核定征收企业调整为查账征收后，资产的计税基础和折旧摊销年限如何确定，17号公告明确了口径。一是计税基础。按是否能够提供资产购置发票分两种情况进行处理，能够提供的，以发票载明金额为计税基础；不能提供的，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。二是折旧、摊销年限。可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。

4.文物、艺术品资产的税务处理

17号公告对于文物、艺术品资产的性质进行了明确，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，在持有期间计提的折旧、摊销费用不得税前扣除。

5.企业取得政府财政资金的收入时间确认

17号公告对于从政府取得资金的性质进行了区分，并规定了不同的税收处理原则。一是对于企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，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情况，比如发电厂的发电收入，一部分由消费者支付，一部分由政府补贴。这种情形，对于企业来说，是正常的生产经营行为，只是收入有一部分来源于政府，与其他收入来源的性质没有区别，对来源于政府的这部分收入也应当按照权责发生制原则确认收入。二是对于除第一种情况以外的其他情况，企业取得的各种政府财政资金，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。需要说明的是，17号公告所提的退税，旨在明确按规定计入收入总额的退税，比如增值税即征即退、先征后退税款应当按照收付实现制确认收入，并不是指全部退税均应该确认收入，比如出口退税，企业所得税汇算清缴退税本身就不计入收入总额，也就不涉及确认时点的问题。

(五)其他延续性政策

除上文提到的区域性延续政策外，2021年国家还对一系列政策进行了延期，主要包括以下文件：一是《关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》(财政部 税务总局公告2021年第6号)按照该文件的规定，单位价值500万元以下设备器具一次性税前扣除政策、将研发费用加计扣除比例提高到75%政策、保险保障基金符合条件的收入免征企业所得税政策、农村饮水工程项目所得减免企业所得税四项企业所得税政策的执行期限延长至2023年12月31日，金融企业贷款损失准备金、金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金、保险公司准备金、中小企业融资(信用)担保机构准备金、证券行业准备金、上海国际能源交易中心风险准备金和期货投资者保障基金支出税前扣除政策到期后继续执行，不再设置执行期限。二是《财政部 税务总局关于延续实施应对疫情部分税费优惠政策的公告》(财政部 税务公告2021年第7号，以下简称7号公告)，按照这个文件规定，支持新冠疫情防控捐赠全额税前扣除政策、疫情防控重点保障物资生产企业为扩大产能新购置的机关设备一次性税前扣除政策延长至2021年3月31日，即企业在2021年1月1日至3月31日期间进行捐赠或新购置设备，符合条件的，仍可以适用全额扣除或一次性扣除政策。需要说明的是，6号公告是针对已到期的政策，交通运输、餐饮、住宿、旅游、电影等受疫情影响较大的行业2020年度亏

损结转年限由 5 年延长至 8 年政策，仅针对 2020 年度亏损，不属于已到期的政策，也就不在此次延长执行期间的政策之列。三是《关于延长部分扶贫税收优惠政策执行期限的公告》(财政部 税务总局 人力资源社会保障部 国家乡村振兴局公告 2021 年第 18 号)，重点群体创业就业税收政策原于 2021 年 12 月 31 日执行到期，扶贫捐赠全额税前扣除政策原于 2022 年 12 月 31 日执行到期，该文件统一将其执行期限延长到 2025 年 12 月 31 日。四是《财政部 税务总局 民政部关于生产和装配伤残人员专门用品企业免征企业所得税的公告》(财政部 税务总局 民政部公告 2021 年第 14 号)。这个文件将生产和装配伤残人员专门用品企业免征企业所得税政策执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日。与原有文件相比，基本上没有变化，仅是对附件的部分表述进行了微调。