

一文看懂总分机构企业所得税那些事儿

近期，笔者经常接到客户关于总分机构企业所得税分配的问题咨询，虽然总分机构企业所得税分配的相关规定早在 2012 年就已颁布，但许多企业办税人员对此并未有系统地了解。为此，笔者梳理了与总分机构企业所得税分配相关的涉税处理，整理如下：

一、什么情况下需要就地分摊缴纳企业所得税

按照财政部 国家税务总局 中国人民银行关于印发《跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理办法》的通知（财预[2012]40 号）和国家税务总局关于印发《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》的公告（国家税务总局公告 2012 年第 57 号）等文件的规定，企业在中国境内跨地区（指跨省、自治区、直辖市和计划单列市）设立不具有法人资格分支机构的，除另有规定注①外，总机构和具有主体生产经营职能的二级分支机构需就地分摊缴纳企业所得税。

注①：如国有邮政企业（包括中国邮政集团公司及其控股公司和直属单位）、中国工商银行股份有限公司、中国农业银行股份有限公司、中国银行股份有限公司、国家开发银行股份有限公司、中国农业发展银行、中国进出口银行、中国投资有限责任公司、中国建设银行股份有限公司、中国建银投资有限责任公司、中国信达资产管理股份有限公司、中国石油天然气股份有限公司、中国石油化工股份有限公司、海洋石油天然气企业（包括中国海洋石油总公司、中海石油（中国）有限公司、中海油田服务股份有限公司、海洋石油工程股份有限公司）、中国长江电力股份有限公司及铁路运输企业等。

举例说明如下：

问：甲公司为注册在北京朝阳区的一家法人企业，在北京海淀区和西城区设有分公司，是否需要就地分摊缴纳企业所得税？

答：因甲公司未跨地区设立不具有法人资格的分支机构，故总机构和分公司不需要就地分摊缴纳企业所得税。

问：甲公司为注册在北京朝阳区的一家法人企业，在北京海淀区、西城区及天津市设有分公司，是否需要就地分摊缴纳企业所得税？

答：因甲公司跨地区设立不具有法人资格的分支机构，故总机构和各分公司需要就地分摊缴纳企业所得税。即位于北京的分公司和天津的分公司均需作为分支机构参与分配。

特殊情况：

以下二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税：

（一）不具有主体生产经营职能，且在当地不缴纳增值税的产品售后服务、内部研发、仓储等汇总纳税企业内部辅助性的二级分支机构，不就地分摊缴纳企业所得税。

（二）上年度认定为小型微利企业的，其二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税。

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 AAAAA 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。

(三) 新设立的二级分支机构, 设立当年不就地分摊缴纳企业所得税。汇总纳税企业内就地分摊缴纳企业所得税的总机构、二级分支机构之间, 发生合并、分立、管理层级变更等形成的新设或存续的二级分支机构, 不视同当年新设立的二级分支机构, 应计算分摊并就地缴纳企业所得税。

(四) 当年撤销的二级分支机构, 自办理注销税务登记之日所属企业所得税预缴期间起, 不就地分摊缴纳企业所得税。

(五) 在中国境外设立的不具有法人资格的二级分支机构, 不就地分摊缴纳企业所得税。

二、跨地区总分机构企业缴纳企业所得税的处理办法

跨地区总分机构企业缴纳的企业所得税, 实行“统一计算、就地预缴、汇总清算”的处理办法。

统一计算, 是指总机构统一计算包括汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内的全部应纳税所得额、应纳税额。

就地预缴, 是指总机构、分支机构应分月或分季分别向所在地主管税务机关申报预缴企业所得税。

汇总清算, 是指在年度终了后, 总机构统一计算汇总纳税企业的年度应纳税所得额、应纳税额, 抵减总机构、分支机构当年已就地分期预缴的企业所得税款后, 多退少补。由总机构统一计算企业应纳税所得额和应纳税额, 并分别由总机构、分支机构按月或按季就地预缴。

三、跨地区总分机构企业缴纳企业所得税的操作时点

(一) 备案时间

《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 57 号) 第九条第一款规定, 汇总纳税企业预缴申报时, 总机构除报送企业所得税预缴申报表和企业当期财务报表外, 还应报送汇总纳税企业分支机构所得税分配表和各分支机构上一年度的年度财务报表(或年度财务状况和营业收支情况); 分支机构除报送企业所得税预缴申报表(只填列部分项目)外, 还应报送经总机构所在地主管税务机关受理的汇总纳税企业分支机构所得税分配表。因此, 汇总纳税企业的总机构每年应在企业所得税第一个征期结束时间之前, 办理汇总纳税企业分支机构所得税分配表。

(二) 申报缴纳时间

1、就地预缴时

总机构应将本期企业应纳所得税额的 50% 部分, 在每月或季度终了后征期内就地申报预缴。总机构应将本期企业应纳所得税额的另外 50% 部分, 按照各分支机构应分摊的比例, 在各分支机构之间进行分摊, 并及时通知到各分支机构; 各分支机构应在每月或季度终了后征期内, 就其分摊的所得税额就地申报预缴。

2、汇总清算时

每年 5 月 31 日前, 由总机构汇总计算企业年度应纳所得税额, 扣除总机构和各分支机构已预缴的税款, 计算出应缴或应退税款, 分别由总机构和分支机构就地办理税款缴库或退库。

四、总分机构之间应如何分配

(一) 计算方法

总机构应按照上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素计算各分支机构分摊所得税款的比例; 三级及以下分支机构, 其营业收入、职工薪酬和资产总额统一计入二级分支机构; 三因素的权重依次为 0.35、0.35、0.30。即:

总机构分摊税款=汇总纳税企业当期应纳所得税额×50%

某分支机构分摊税款=汇总纳税企业当期应纳所得税额×50%×该分支机构分摊比例注②

注②: 分支机构分摊比例=(该分支机构营业收入/各分支机构营业收入之和)×0.35+(该分支机构职工薪酬/各分支机构职工薪酬之和)×0.35+(该分支机构资产总额/各分支机构资产总额之和)×0.30

(二) 关于分支机构三项因素的说明

1、分支机构营业收入, 是指分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动实现的全部收入。其中, 生产经营企业分支机构营业收入是指生产经营企业分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等取得的全部收入; 金融企业分支机构营业收入是指金融企业分支机构取得的利息、手续费、佣金等全部收入; 保险企业分支机构营业收入是指保险企业分支机构取得的保费等全部收入。

2、分支机构职工薪酬，是指分支机构为获得职工提供的服务而给予职工的各种形式的报酬。

3、分支机构资产总额，是指分支机构在 12 月 31 日拥有或者控制的资产合计额。

五、总机构独立生产经营部门的处理

当总机构设有独立生产经营部门，分配所得税时该如何处理？不同的处理方式会产生什么影响？

《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》第十六条规定：“总机构设立具有主体生产经营职能的部门，且该部门的营业收入、职工薪酬和资产总额与管理职能部门分开核算的，可将该部门视同一个二级分支机构，按本办法规定计算分摊并就地缴纳企业所得税；该部门与管理职能部门的营业收入、职工薪酬和资产总额不能分开核算的，该部门不得视同一个二级分支机构，不得按本办法规定计算分摊并就地缴纳企业所得税。”按照上述规定，如果总机构设立具有主体生产经营职能的部门能分开核算三项因素，便可参与分摊，否则不允许参与分摊。但在实际执行时，若想处理方式更加合理或者更有利于企业，根据情况的不同，处理方式也有所不同。下面笔者将举典型的例子予以说明。

例：公司 A 为注册在甲省的一家大型企业，2018 年在乙省设立第一家分公司 B，当年度分公司 B 收入为 100 万元，资产总额 300 万元，职工薪酬 200 万元。2019 年度公司 A 收入 10 亿元，应纳税所得额 1 亿元，应纳税所得额 2500 万元。其中分公司 B 收入为 1000 万元，资产总额 1000 万元，职工薪酬 500 万元，总部独立生产经营部的营业收入、职工薪酬和资产总额与管理职能部门未分开核算。在进行总分机构分配备案时，由于总部独立生产经营部的营业收入、职工薪酬和资产总额与管理职能部门未分开核算，因此不能作为总机构独立生产经营部门参与分配，只有分公司 B 参与分配，分配比例 100%，具体情况如下图：

企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

总机构名称（盖章）：公司 A

总机构统一社会信用代码（纳税人识别号）：

金额单位：元（列至角分）

应纳税所得额		总机构分摊所得税额	总机构财政集中分配所得税额			分支机构分摊所得税额	
25,000,000.00		6,250,000.00	6,250,000.00			12,500,000.00	
分支机构统一社会信用代码 (纳税人识别号)	分支机构名称	三项因素			分配比例	分配所得税额	
		营业收入	职工薪酬	资产总额			
XXXXXXXXXXXXXXXXXX	分公司 B	1,000,000.00	2,000,000.00	3,000,000.00	100%	12,500,000.00	

此种情况下，在 2019 年度实际分配缴纳企业所得税时，会出现分公司 B 收入仅有 1000 万元（收入占比 1%），但就地缴纳企业所得税 1250 万元（企业所得税纳税占比 50%）的严重不匹配情况。

对于此类情形，企业可根据不同情况采取不同的处理方式。如总机构设有独立生产经营部门，且可以对独立生产经营部的营业收入、职工薪酬和资产总额与管理职能部门分开核算，建议分开核算，并作为总机构独立生产经营部门参与分支机构分配。如总机构无独立生产经营部门，则不需参与分支机构分配。

作者：中汇（北京）税务师事务所 合伙人 佟毅/高级经理 宗新琮

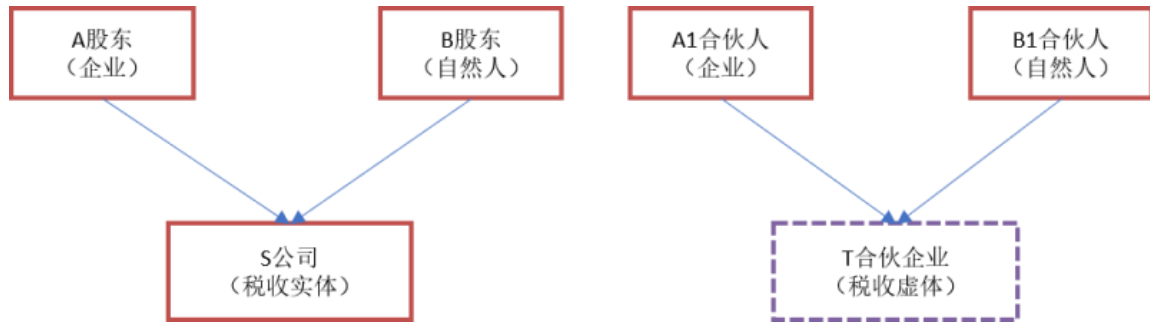
本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

合伙型基金会计核算方法与合伙份额计税基础确认规则——兼谈税收虚体的税收属性

对于合伙企业取得合伙人的合伙资本投入是否需要缴纳印花税的问题一直存在争议，实际上这个争议背后是大家对于合伙企业的会计核算方法，特别是对于合伙人投资份额计税基础的确认规则存在认识上的盲区。目前在税收实践中，很多有限合伙企业都出现了有限合伙份额的转让。但是，对于这些有限合伙份额计税基础的确认和变动规则，目前我们税法尚未有明确的规定。但是，从所得税的原理角度，即既不能重复征税，也要避免漏税，我们需要认识到公司股东的计税基础确认规则和合伙企业合伙人份额的计税基础确认规则是存在实质性差异的。从稍微学术一点的话来说，就是公司作为一个税收实体和合伙企业作为一个税收虚体（pass through entity），他们的税收

属性是存在很大差异的。因此，我们这里先通过这篇文章和大家交流一下，公司和合伙企业在资本金投入的会计核算、经营利润的年末结转以及投资人投入计税基础之间存在的差异。



对于法人公司的所得税税收属性而言，大家都已经非常熟悉了。根据《企业所得税法》的规定，法人公司是企业所得税纳税人，其取得的各类所得需要在法人层面缴纳企业所得税。但是，同样根据《企业所得税法》和《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税〔2008〕159号）的规定：合伙企业不是企业所得税纳税人，不缴纳企业所得税。合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的，缴纳个人所得税；合伙人是法人和其他组织的，缴纳企业所得税。

正是基于这样的税收规定，我们将法人公司称之为税收实体，将合伙企业称之为税收虚体，或者也称为穿透主体（pass through entity）。对于公司这种税收实体，相关的税收属性和会计核算规则，大家应该是非常熟悉了。但是，大家对于合伙企业这种税收虚体，在会计上究竟如何核算，会计准则层面也没有非常明确规定。同时对于合伙人持有的合伙份额的计税基础的确定规则，税法没有明确规定，实践中大家也是莫衷一是。因此，我们先从这篇文章开始，给大家讲一讲税收实体和税收虚体在税收属性上的差异，以及由此导致他们会计核算方法（主要是年末利润结转方法）上的差异。

为了聚焦我们的问题，下面案例讨论中假设股东以及合伙人的投入全部是现金投入，我们先把税收实体和税收虚体计税基础变化规则搞清楚。至于非货币资产投入导致的计税基础问题我们后面再专题讲。

一、作为税收实体的公司的税收属性和年末利润的会计核算方法

假设：A 股东（公司）投入 600 万，B 股东（自然人）投入 400 万，成立一家有限责任公司。

第一步：资本金投入环节

（1）S 公司的账务处理是：

借：银行存款 1000 万

贷：实收资本 1000 万

当然，在实践中，双方也可以约定，各自投入的资金是全部进入实收资本，还是一部分进入实收资本，一部分进入资本公积-资本溢价。

无论哪种方式，S 公司取得了股东的资本金投入，应该按照实收资本和资本公积的合计数缴纳印花税。

同时，另外一个重要的属性是，除非出现减资或用实收资本、资本公积-资本溢价弥补亏损的情况，一般 S 公司的实收资本和资本公积-资本溢价的合计数是不发生变化的。

（2）S 公司股东取得 S 公司股权的计税基础

在初始现金投入环节：

A 股东（企业）投入 600 万，其取得 S 公司股权的计税基础=600 万

B 股东（自然人）投入 400 万，其取得 S 公司股权的计税基础=400 万

（3）S 公司运营环节取得营业利润

在年末，如果 S 公司经营环节取得了利润，S 公司缴纳企业所得税，相应的会计处理如下：

借：所得税费用

贷：应交税费-应交企业所得税

借：本年利润

贷：所得税费用

剩余的本年利润结转至利润分配—未分配利润

借：本年利润

贷：利润分配—未分配利润

此时，大家应该很熟悉，S公司取得利润，在S公司缴纳企业所得税。S公司不向股东进行利润分配，股东此时是既不需要缴纳所得税，同时他们各自取得S公司股权的计税基础也是不发生变化的，各自还是600万和400万。

(4) S公司当年经营产生亏损

如果S公司经营产生亏损（忽略递延所得税处理），年末结转利润的会计分录如下：

借：利润分配—未分配利润

贷：本年利润

此时，S公司产生经营亏损，在企业所得税上由以后5年（10年）的税前利润弥补。此时，S公司亏损，和S公司的股东也没有任何关系，A公司和B公司在S公司亏损的情况下，其持有的S公司股权的计税基础仍然不发生变化，还是600万和400万。

(5) S公司按照持股比例向A、B股东分配100万的现金股利

借：利润分配—未分配利润 100

贷：应付股利—A股东 60

—B股东 40

借：应付股利—A股东 60

—B股东 40

贷：银行存款 100

此时，A股东作为居民企业取得的60的现金股利免征企业所得税。B作为自然人股东取得的40股利，按20%缴纳个人所得税，

这里大家也很熟悉，虽然S公司向A、B股东进行了现金股利的分配。但是，此时A股东和B股东持有S公司股权的计税基础是不发生变化的，仍然是原来的600万和400万。

(6) S公司用未分配利润100万转增实收资本，会计处理如下：

借：利润分配—未分配利润 100

贷：实收资本 100

此时，A企业股东取得60万的股票股利，免征企业所得税。同时其持有的S公司股权的计税基础从600万增加到660万。B自然人股东取得的40万股票股利需要缴纳20%的个人所得税，同时其持有的S公司股权的计税基础从400万增加到440万。

(7) S公司向A股东、B股东进行减资200万，会计处理如下：

借：实收资本 100

利润分配—未分配利润 100

贷：银行存款 200

此时，对于A企业股东而言，根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）的规定：投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

因此，此时A企业股东取得的120万现金中，60万确认股息所得免税，另外60万确认为投资本金收回，此后其取得S公司股权的计税基础减少到540万。而对于B自然人股东而言，一般我们直接按照40万确认其财产转让所得缴纳个人所得税，此时其取得的S公司股权的计税基础降低到360万。

(8) 总结

通过上面的案例，我们可以总结出税收实体的相关税收属性：

- 1、S公司作为税收实体，其取得的利润需要以自己名义缴纳企业所得税，亏损也由其以后取得的所得弥补；
- 2、作为税收实体的S公司股东，只要S公司不向股东分配所得，股东是没有纳税义务的；

3、作为税收实体的 S 公司股东，不管 S 公司当年是盈利还是亏损，也不管 S 公司是否向股东进行利润分配，股东取得 S 公司股权的计税基础是不发生任何变化的；

4、只有税收实体的 S 公司出现转增资本或减资时，股东持有 S 公司股权的计税基础才发生变化。

二、作为税收虚体的合伙企业税收属性和年末利润的会计核算方法

假设：A1 合伙人（企业）投入 600 万现金，B1 合伙人（自然人）投入 400 万现金成立一家合伙基金 T。

这里第一步我们要看一下合伙企业 T 作为税收虚体，其和税收实体在税收属性上的差异。大家都知道，合伙企业不是企业所得税纳税人，但是合伙企业自身作为一个独立的商事主体，在日常经营中都是以自己名义对外经营，从而其自身也是一个独立的会计核算单位。

合伙企业不是企业所得税纳税人，不缴纳企业所得税。合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的，缴纳个人所得税；合伙人是法人和其他组织的，缴纳企业所得税。这就是我们通常所称的合伙企业“先分后税”的大原则。

这里，大家要注意，对于这个“分”究竟是什么含义，实践中很多人是混淆的。美国的合伙税制和我国类似，在美国部分税法书中，对这个“分”字是做了这样明确的解释：

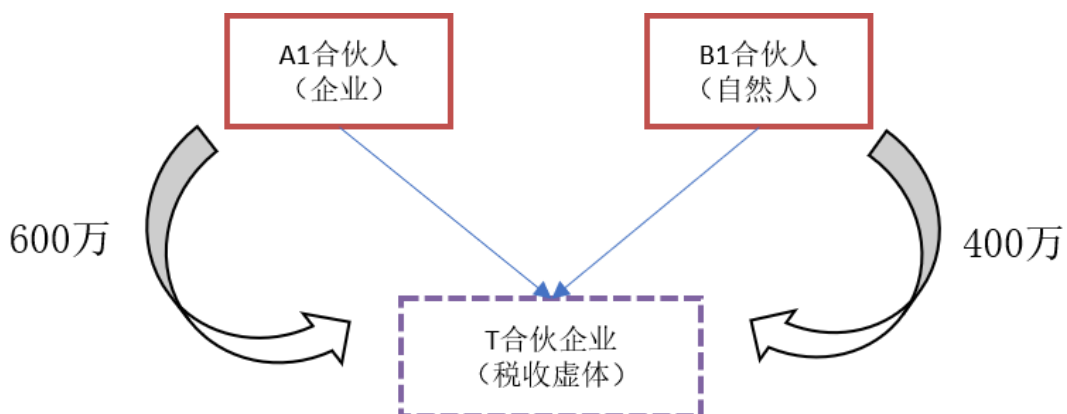
他们说，合伙企业“先分后税”这里的“分”，不是分配（英文是 Distribution），而是分摊（英文是 Apportionment）。也就是说，只要合伙企业当年赚取了应税所得，不管其是否实际向合伙人进行利润分配，我都要把这些应税利润分摊到每个合伙人头上，让合伙人按照各自对应的身份去缴纳所得税。

那为什么合伙企业这里的“分”不是实际分配而是分摊的概念呢，实际这个就是针对税收虚体反避税的考量。鉴于作为税收实体的 S 公司而言，其赚取的利润必须在 S 公司层面就要缴纳企业所得税。因此，股东没有取得 S 公司的分配不存在纳税问题。因此，对于税收实体而言，那里的“分”就是分配（Distribution）的概念。

但是，对于税收虚体而言，T 合伙企业以自身名义对外经营，赚取了利润不需要在 T 合伙企业层面纳税。此时，如果我们对于税收虚体，也是在实际分配时才有合伙人缴纳所得税，那纳税人就会以避税角度考虑选择纳税虚体，把利润截留在税收虚体层面不缴纳所得税，人为操纵递延到实际分配环节再由合伙人纳税。因此，为了避免这个避税问题，对于税收虚体的合伙企业而言，只要其当年赚取了应税所得，不管其实际是否向合伙人做合伙利润分配，合伙企业当年以自己名义赚取的应税所得都要按照一定的方法分摊到对应的合伙人，由合伙人根据自身身份缴纳所得税。正是因为税收虚体有这样的特征，这就意味着税收虚体的年末利润的会计核算规则，以及合伙人取得合伙份额的计税基础确认和变化的规则和税收实体都是完全不一样的。

我们下面就对应各种交易场景来具体分析一下：

假设 A1 合伙人（法人）600 万现金投资入股，B1 合伙人（自然人）400 万现金投资入股，成立一家有限合伙企业 T（暂不考虑 GP）



(1) 在合伙人投资入股环节，T 合伙企业的账务处理是：

借：银行存款 1000 万

贷：合伙人投资——A1 600 万

——B1 400 万

要注意，合伙企业在会计核算中一般不用实收资本，更不存在资本公积-资本溢价的会计科目。所以，我们一般在会计核算中新设一个会计科目“合伙人投入”，这是和税收实体的法人公司不一样的地方；

(2) 我们假设合伙企业用 1000 万参股一家非上市公司，取得对方 10% 的股权，会计按照长期股权投资，成本法核算：

借：长期股权投资 1000 万
贷：银行存款 1000 万

(3) 假设第二年年末，T 合伙企业将其持有的该非上市公司 5% 的股权以 600 万的价格卖出，实现了 100 万的投资收益，T 合伙企业的账务处理为：

借：银行存款 600 万
贷：长期股权投资 500 万
投资收益 100 万

年末，投资收益结转本年利润：

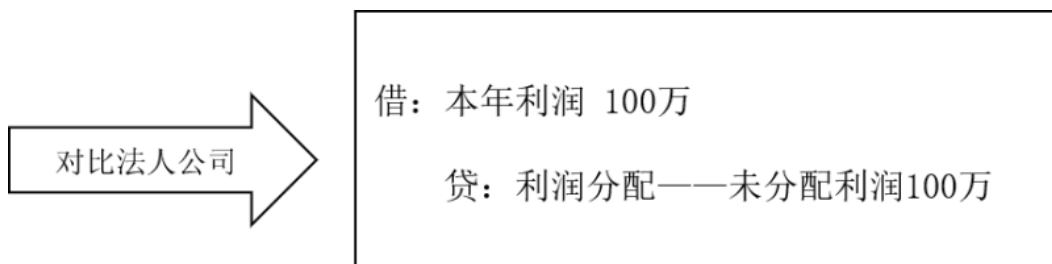
借：投资收益 100 万
贷：本年利润 100 万

(4) 合伙企业年末本年利润的结转方式

这里就是关键的问题了，鉴于合伙企业不缴纳企业所得税，合伙企业每年实现的应税所得（注意不是会计利润），不管其是否用现金实际给合伙人分配，都要把这部分应税所得分摊到具体的合伙人份额，由合伙人按照各自的身份缴纳所得税。因此，合伙企业本年利润中的这部分是不结转到“未分配利润”的，而是按照合伙协议的约定，具体规则财税〔2008〕159 号有明确规定，即合伙协议有约定按约定，无约定按协商，协商不成按实缴出资比例，无法确定出资比例就平均分。总之，合伙企业按年度赚取的应税所得是必须要分摊的合伙人头上去缴纳所得税的，这就是反避税的要求。因此，合伙企业这部分应税所得年末结转就不是结转到“未分配利润”，而是按照分摊比例结转到“合伙人投入”的科目中。

假设，T 合伙企业按照合伙协议约定，100 万的盈利，60% 分摊给 A1 合伙人，40% 分摊到 B1 合伙人：

借：本年利润 100 万
贷：合伙人投入——A1 60 万
——B1 40 万



为什么合伙企业要这么做账呢，这个实际上正是和合伙企业穿透主体（pass through）的税收属性有关。鉴于合伙企业不是所得税纳税人，从防止合伙企业截留利润，延迟交税的角度考虑，合伙企业每年赚取的应税所得，都必须分摊到对应合伙人，由合伙人来按各自身份缴纳所得税。

比如，A1 法人合伙人确认 60 万的所得缴纳了企业所得税，B1 自然人合伙人确认 40 万的经营所得缴纳了个人所得税。假设此时 T 合伙企业没有实际向两个合伙人现金分配，而是准备用这笔退出的钱再投资，我们的问题是，此时 A1 合伙人和 B1 合伙人持有 T 合伙企业份额的计税基础是多少呢？

要注意，A1 合伙人持有的 T 合伙企业份额的计税基础要从 600 万增加到了 660 万。同样，B1 合伙人持有的 T 合伙企业份额的计税基础要从 400 万增加到 440 万。

为什么要增加他们各自合伙份额的计税基础呢，原因就在于要避免重复征税。既然 T 合伙企业取得了 100 万的应税所得，分摊到了 A1 和 B1，他们已经分别缴纳了所得税。如果不对应增加他们持有的合伙份额的计税基础，那他们在转让合伙份额或合伙企业清算环节，就要再次确认这笔所得再缴纳一次所得税。

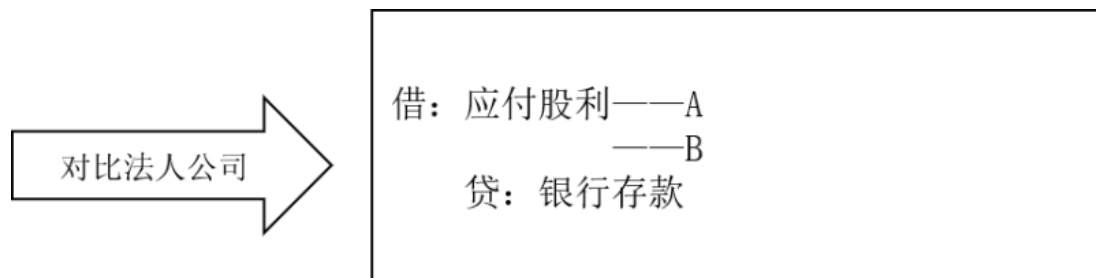
比如 T 合伙按照 600 万转让了一部分股权，赚取了 100 万的利润，其净资产从 1000 万增加到了 1100 万，T 公司没有向合伙人现金分配。此时，A1 和 B1 合伙人已经分别确认了 60 和 40 的所得缴纳了所得税。如果不增加他们持有合伙份额的计税基础，那 A1 将其持有的合伙份额按照公允价值 660 万转让（或合伙企业清算环节），就要按 60 万的财产转让所得再缴纳一遍企业所得税。

所以，穿透实体的税收属性告诉我们，合伙企业当年只要赚取了应税所得，分摊给对应合伙人头上由其各自缴纳所得税时，就应该在会计上增加“合伙人投入”，从而也增加他们对于合伙份额的计税基础。

(5) 假设 T 合伙企业决定将 50 的利润用现金分配给合伙人，A1 分得 30，B1 分得 20。

这里要注意，合伙企业赚取了应税所得，“分摊”这个动作才是应税事件，而现金分配环节却不是应税事件，这个完全和法人公司不同，法人公司是股息实际分配环节才是应税事件。因此，合伙企业实际向合伙人现金分配时，账务处理是：

借：合伙人投入——A1 30
 ——B1 20
贷：银行存款



这里我们要问，此时合伙人 A1 和 B1 持有的合伙企业份额的计税基础又是多少呢？要注意，此时 A1 持有的合伙份额的计税基础要从 660 万减少到 630 万，而 B1 持有的合伙份额的计税基础要从 440 万减少到 420 万。

这个和法人公司又完全不一样了，法人公司分配现金股利，公司股东免税，个人股东按照 20% 缴纳个人所得税。但是，法人公司现金股利分配后，其股东持有的法人公司股权的计税基础是不发生变化的。

而合伙企业这种穿透主体则完全不一样，合伙企业年度赚取应税所得，“分摊”是个应税事件，合伙人按照分摊的应税所得缴纳所得税后，合伙人持有的合伙份额计税基础必须增加，以避免重复征税。同时，合伙企业的现金分配不是应税事件，因为这部分分配的利润，合伙人已经缴纳了所得税。但是，合伙企业分配的这部分现金利润必须减少合伙人持有合伙份额的计税基础，为什么要减少呢，因为不减少，这部分现金分配的金额在合伙人转让合伙份额或和合伙企业清算环节，又会通过亏损体现出来，相当于原先确认所得缴纳的所得税又吐出来了。

(6) 我们现在假设 T 合伙企业将其持有的 5% 的股权以 400 万的价格转让，不是实现了盈利，而是出现了 100 万的亏损，此时情况又如何：

借：银行存款 400 万
 投资收益 100 万
 贷：长期股权投资 500 万
借：本年利润 100 万
 贷：投资收益 100 万

我们知道，根据我国税法规定，合伙企业出现亏损时，这部分亏损不能由合伙人用自己的所得来弥补，只能由合伙企业用其以后年度的应税所得来弥补。因此，在出现税收亏损的情况下，合伙企业是不能把亏损分摊给合伙人的。那此时，我们要问的是 A1 和 B1 合伙人持有的 T 合伙企业的计税基础变化吗？

要注意，虽然税收上不允许合伙企业将税收亏损分摊给合伙人弥补，但会计处理和计税基础上还是要分摊的：

借：合伙人投资——A1 60
 ——B1 40
 贷：本年利润 100

很多人不理解，既然你不允许合伙企业将亏损分摊，为什么又要在会计上去分摊，同时要调减合伙人持有的合伙份额的计税基础呢？

这又是穿透主体的另外一个特性，就是盈利和亏损的不对称处理。因为存在亏损的情况下，如果我不把亏损在会计上分摊给合伙人，减少合伙人持有合伙份额的计税基础，就会出现亏损的重复确认问题，这里大家可以看一下：

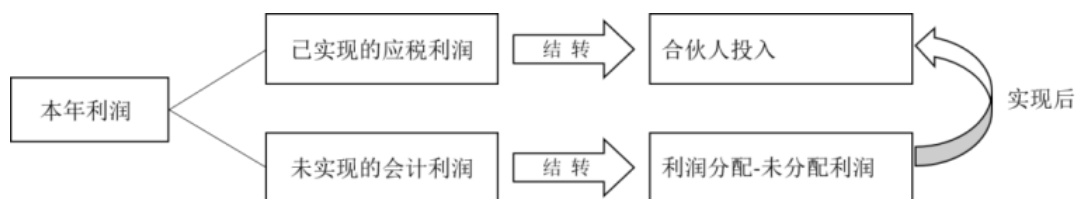
T 合伙企业按照 400 万转让 5% 的股权，转让后，合伙企业资产的总价值从 1000 万变为了 900 万，同时存在 100 万的亏损。如果我们不对应调减 A1 和 B1 持有合伙企业份额的计税基础，此时 A1 将其持有的合伙份额按照 540 万转让，B1 将其持有的合伙份额按照 360 万转让，将各自确认 60 万和 40 万的亏损。而合伙企业这 100 万的亏损又可以用合伙企业以后年度的盈利来弥补。这就导致了 100 万的亏损在合伙企业层面和合伙人层面双重确认了，从而导致了税收的损失。

正是因为要避免亏损的重复确认问题，因此作为穿透主体的合伙企业，其在盈利和亏损的分摊处理上是不对称的，原因就在这个地方。

所以，讲到这儿大家就发现，为什么合伙企业不应该去缴纳印花税，就是因为合伙人投资这个资本金账户的属性和纳税实体的实收资本（资本公积-资本溢价）的属性是完全不一样的。纳税实体公司的股东持有的公司股权的计税基础，除非发生增、减资，其计税基础是不发生变化的。但是，作为纳税虚体的合伙企业，合伙人持有的合伙企业份额的计税基础是每年都发生变化的，合伙企业分摊应税所得，我们要增加合伙人持有的合伙份额计税基础。合伙企业实际分配现金利润给合伙人，我们要减少合伙人持有的合伙份额的计税基础。合伙企业出现了亏损，虽然亏损按照税法不能分摊给合伙人，但是我们仍应要减少合伙人持有合伙份额的计税基础。这就是合伙企业作为穿透主体税收属性复杂的一个方面。

(7) 合伙企业需要设置“利润分配—未分配利润”会计科目吗

为了集中说明穿透实体的会计核算和份额计税基础的税收属性，我们上面举的案例比较简单。实际上，合伙企业还是需要“利润分配—未分配利润”科目的，但他的含义和法人公司不一样。为什么呢？因为合伙企业作为一个独立的会计核算主体，他本年利润中实际包含两大块内容，一块是按照税法规定已经实现的，需要缴纳所得税的利润，这部分利润是需要分摊给合伙人缴纳所得税的；另一块则属于按照准则核算的属于未实际实现的利润，比如公允价值变动损益，这部分则不需要分摊的合伙人缴纳所得税。



合伙企业年末实现的会计利润中，有一部分属于已经实现的应税利润，这部分利润需要按照税法规定分摊到合伙人由合伙人缴纳所得税，那对应这部分应税利润则需要从本年利润中结转至“合伙人投入”，增加合伙人持有合伙企业份额的计税基础。

对于本年利润中包含的按照会计准则核算的，未实际实现的，不需要缴纳所得税的利润，应该从本年利润结转到“利润分配-未分配利润”科目中。这里特别要注意，当后期这部分利润在以后年度实际实现了需要缴纳企业所得税时，则需要把“利润分配—未分配利润”中对应的金额结转到“合伙人投入”中增加合伙人持有合伙份额的计税基础。

三、总结

当然了，我们上面只是分析的合伙企业作为税收虚体的一些基本的税收属性，实际还有其他的税收属性问题就更加复杂。

这篇文章的旨在解决很多有限合伙基金的财务人员对于合伙企业账务处理中的很多误区，同时也间接回答了为什么合伙企业的合伙人投入是不同于法人公司的实收资本（资本公积-资本溢价）的，他们实际是不需要缴纳印花税的。同时，现在很多有限合伙基金的有限合伙人会转让合伙企业份额，我们也讲解了作为税收虚体的合伙企业，其合伙份额的计税基础的税收属性和法人公司股权的计税基础的税收属性差异很大，合伙份额的计税基础是处在不断变化中的。

因此，合伙企业的财务人员一定要做好“合伙人投资”这个资本金账户的会计处理，正确跟踪其计税基础的变化，否则也会出现合伙份额转让环节多交税或少交税。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

劳动保护费能否作为研发费用加计扣除

用于改善研发人员生活的“福利费”可以享受研发费用加计扣除，那么用于保护研发人员生命健康的“劳保费”允许加计扣除吗？笔者认为，这是一个很有意思的话题，于是也来凑凑热闹。

一、研发费用允许加计扣除的具体范围

《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税[2015]119号）第一条（一）项规定，允许加计扣除的研发费用，具体范围包括：

- 1、人员人工费用；
- 2、直接投入费用；
- 3、折旧费用；
- 4、无形资产摊销；
- 5、新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费；
- 6、其他相关费用；
- 7、财政部和国家税务总局规定的其他费用。

二、劳动保护费是否属于人员人工费用的范围

财税[2015]119号文件第一条（一）项明确，人员人工费用是指“直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。”

《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》（国家税务总局公告2017年第40号）第一条，针对人员人工费用的执行口径给予了进一步的明确。

很显然，研发人员的劳动保护费不属于人员人工费用。

三、劳动保护费是否属于直接投入费用的范围

财税[2015]119号文件第一条（一）项和国家税务总局公告2017年第40号第二条均明确，直接投入费用指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

从字面上看，直接投入费用跟劳动保护费没什么关系。需要提示的是，《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第97号）附件1《自主研发“研发支出”辅助账》，其“登记方法说明”中有这样一段话：

9. 序号 1.1 “工资薪金”、1.2 “五险一金”：应当按照《职工工资和五险一金分配表》等类似分配表汇总登记，其中直接从事研发活动人员的补充社会保险、补充医疗保险和补充住房公积金应当作为“六、其他相关费用”登记，间接从事研发活动人员的工资薪金和五险一金等应当通过“二、直接投入费用”和“五、新产品设计费等”间接分配记入；

以上“登记方法说明”至少可以理解或者延伸理解为以下三层含义：

- 1、直接投入费用不仅包含材料、燃料、动力和租赁费等，还包含间接从事研发活动人员的工资薪金和五险一金；
- 2、“等”字表述属于不完全列举的例示性规定，那么直接投入费用不仅包含间接从事研发活动人员的工资薪金和五险一金，还包含与列举事项类似的事项。比如：间接从事研发活动外聘人员的劳务费用；

3、工资薪金和五险一金属于职工薪酬类，而劳动保护费不属于职工薪酬类，因此劳动保护费不属于与列举事项类似的事项，不属于直接投入费用的范围。

四、劳动保护费是否属于其他相关费用的范围

(一) 对于其他相关费用，财税[2015]119号采用的是不完全列举。

财税[2015]119号文件第一条(一)项之6点规定，其他相关费用是指“与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费等。”

法律规范在列举其适用的典型事项后，又以“等”、“其他”等词语进行表述的，属于不完全列举的例示性规定。

(二) 对于其他相关费用，国家税务总局公告2017年第40号采用的也是不完全列举。

国家税务总局公告2017年第40号第六条规定，其他相关费用是指“指与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费，职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费。”

40号公告虽然没有以“等”、“其他”等词语进行表述，但是“如”等词语也应当属于不完全列举。

(三) 对于其他相关费用的适用规则，应当优先适用财税[2015]119号的不完全列举规定。

最高人民法院《关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要》(法[2004]96号)第二条(四)项规定，“国务院部门之间制定的规章对同一事项的规定不一致的，人民法院一般可以按照下列情形选择适用：(3)两个以上的国务院部门就涉及其职权范围的事项联合制定的规章规定，优先于其中一个部门单独作出的规定；……”

据此，即使将40号公告理解为完全的正列举，当财税[2015]119号和40号公告对于“其他相关费用”的规定不一致时，应当优先适用财税[2015]119号的不完全列举规定。

(四) 财税[2015]119号不排斥劳动保护费作为其他相关费用归集。

首先，上述国家税务总局公告2015年第97号附件1“登记方法说明”，已经明确了直接从事研发活动人员的补充社会保险、补充医疗保险和补充住房公积金应当作为“六、其他相关费用”登记。

其次，劳动保护费属于与保险费、差旅费、会议费和福利费等列举事项类似的事项，其直接从事研发活动人员的劳动保护费属于与研发活动直接相关的其他费用，应当作为其他相关费用归集。

再次，其他相关费用仅限于与研发活动直接相关的其他费用，与研发活动间接相关的补充社会保险、补充医疗保险和补充住房公积金，以及与研发活动间接相关的劳动保护费、保险费、差旅费、会议费和福利费，则不应当作为其他相关费用归集。

五、关于不完全列举和完全正列举

最高人民法院《关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要》(法[2004]96号)第四条“关于法律规范具体应用解释问题”，规定如下：

在裁判案件中解释法律规范，是人民法院适用法律的重要组成部分。人民法院对于所适用的法律规范，一般按照其通常语义进行解释；有专业上的特殊涵义的，该涵义优先；语义不清楚或者有歧义的，可以根据上下文和立法宗旨、目的和原则等确定其涵义。

法律规范在列举其适用的典型事项后，又以“等”、“其他”等词语进行表述的，属于不完全列举的例示性规定。以“等”、“其他”等概括性用语表示的事项，均为明文列举的事项以外的事项，且其所概括的情形应为与列举事项类似的事项。

人民法院在解释和适用法律时，应当妥善处理法律效果与社会效果的关系，既要严格适用法律规定和维护法律规定的严肃性，确保法律适用的确定性、统一性和连续性，又要注意与时俱进，注意办案的社会效果，避免刻板僵化地理解和适用法律条文，在法律适用中维护国家利益和社会公共利益。

税务执法实践中，那种将不完全列举的例示性规定，视同完全正列举规定而硬生生适用的现象，不止研发费用加计扣除这样一例。在共同战“疫”取得重大战略成果之时，在全面助力复工复产之际，税收优惠固然重要，而税法解释的社会效果也不容忽略。

作者：段晖 中国注册税务师协会特聘讲师
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

符合所得税税前扣除条件的公益捐赠凭证有哪些？

在新冠病毒肺炎疫情影响的背景下，许多企业和个人纷纷捐赠了款项和物资，以支持国家进行疫情防控。同时，对于企业和个人发生的公益救济捐赠，国家财税及有关部门也出台了相应的支持政策，允许企业及个人在企业所得税或个税中按照相应的比例进行扣除。那么，企业和个人发生了捐赠支出，应该取得何种票据作为所得税税前扣除的凭证呢？

一、捐赠票据的基本规定

根据《公益事业捐赠票据使用管理暂行办法》（财综〔2010〕112号）规定，各级人民政府及其部门、公益性事业单位、公益性社会团体及其他公益性组织，依法接受并用于公益性事业的捐赠财物时，应当向提供捐赠的法人和其他组织开具凭证。

同时，《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部公告2020年第27号）规定，公益性社会组织、县级以上人民政府及其部门等国家机关在接受捐赠时，应当按照行政管理级次分别使用由财政部或省、自治区、直辖市财政部门监（印）制的公益事业捐赠票据，并加盖本单位的印章。企业或个人将符合条件的公益性捐赠支出进行税前扣除，应当留存相关票据备查。

因此，财政部27号公告的出台，对企业发生捐赠支出应取得的票据做出了明确和统一，即企业通过公益性社会组织或县级以上人民政府及其部门进行捐赠时，应取得公益事业捐赠票据作为税前扣除凭证，公益事业捐赠票据票样如下：



在疫情防控期间，由于社会各界的捐赠频次巨大，为了简化业务流程，便利捐赠人及受赠机构核算，推动财政电子票据管理改革，湖北省财政厅启用了电子公益事业捐赠票据，极大减轻工作人员工作量、降低人员聚集接触风险，在打赢疫情防控阻击战中取得新实效，电子公益事业捐赠票据票样如下：

湖北省公益事业捐赠统一票据(电子)



票据代码: 42050120
 收款人统一社会信用代码:
 收款人: [REDACTED]

票据号码: 0000100109
 校验码: fvXDcH
 开票日期: 2020-02-05



项目编号	项目名称	单位	数量	标准	金额(元)	备注
1030802	国内捐赠收入	元	1	100	100.00	
金额合计(大写) 壹佰元整					(小写) 100.00	
其他信息						

收款单位(章): 湖北省红十字会

复核人: 林平

收款人: 林平

同时需要注意的是,此前有关财税政策规定的捐赠支出票据种类,在27号公告发布后,不应继续作为合规的扣除凭证,如已经全文废止的《财政部、国家税务总局、民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》(财税〔2010〕45号)规定,对于通过公益性社会团体发生的公益性捐赠支出,企业或个人应提供省级以上(含省级)财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据,或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联,方可按规定进行税前扣除。

疫情防控期间,各地对于原票据种类也给予了一定的过渡期,但是企业应关注后期捐赠扣除票据的合规性,因此,企业在进行公益性捐赠时,应避免取得以下种类的扣除凭证:

1. 行政事业单位资金往来结算票据

湖北省行政事业单位资金往来结算票据

(2014)第 00943548 号
日期: 2017年11月21日

付款人: [REDACTED]

项目	数量	金额									
		百	十	万	千	百	十	元	角	分	

金额合计(大写): 佰拾万仟佰拾元角分

收款单位(盖章): [REDACTED] 开票: [REDACTED] 收款: [REDACTED]

不合规凭证

本票据使用至2016年12月31日止,逾期作废。
(电子)与50100313票面一致

第一联 收据

2. 非税收入一般缴款书

湖南省非税收入一般缴款书

加票卷套(400×)

No00000001X

征收大厅编号: _____
 执收单位编号: _____
 执收单位名称: _____ 年 月 日 集中汇缴 减征

付款人	全称	账号	开户银行	收款人	全称	账号	开户银行
收入项目		编码	收缴标准		金额		
金额(大写)		金额(小写)					
执收单位(盖章)				备注:			
经办人(签章)				1. 用于集中汇缴时,此联不作收据,由执收单位留存; 2. 用于依法收取罚款、罚收款、保证金等款项时,此联不作收据,由缴款人留存,待结算后凭此联取专用收据或办理通行。			

校验码: _____ 本缴款书付款期为10天(节假日顺延),过期无效。

①执收单位给缴款人的收据

说明:

1. 本缴款书成品规格:190.5 × 101.6mm,装订方式为连续式配页成叠;180.0 × 100.0mm,装订方式为每20份上底胶头成册。
2. 本缴款书使用无碳压感纸印制,其中第一联为水印无碳压感纸,套印“湖南省财政厅票据监制章”及底纹。
3. 印色:第一联白底黑油墨;第二联白底绿油墨;第三联白底蓝油墨;第四联白底红油墨;第五联白底紫油墨;第六联白底棕油墨。
4. 本缴款书适用范围:①由缴款人通过银行直接缴款;②执收单位将所收款项集中汇缴至非税收入汇缴结算户;③非税收入管理机构划解分成收入;④非税收入管理机构将非税收入划解至财政专户。

特别注意:原先在《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》(财税〔2010〕45号)曾规定:加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联也可以作为捐赠税前扣除的凭证。但是,《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》(财政部公告2020年第27号)已将其废止。但是鉴于27号公告是自2020年1月1日起执行,企业在2019年度发生的公益捐赠如果取得加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联,在2020年5月31日前开展的针对2019年度企业所得税汇算中仍应可以作为税前扣除的凭证。同时,个人2019年度发生的公益捐赠,也可以凭《非税收入一般缴款书》收据联扣除。

二、目标脱贫地区捐赠票据特殊规定

根据《财政部税务总局国务院扶贫办关于企业扶贫捐赠所得税税前扣除政策的公告》(财政部税务总局国务院扶贫公告2019年第49号)规定,自2019年1月1日至2022年12月31日,企业通过公益性社会组织或者县级(含县级)以上人民政府及其组成部门和直属机构,用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出,准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。

在税务总局所得税司对该政策的解读中明确,企业发生对“目标脱贫地区”的捐赠支出时,应及时要求开具方在公益事业捐赠票据中注明目标脱贫地区的具体名称,并妥善保管该票据。因此,企业发生目标脱贫地区捐赠支出,应注意取得的公益事业捐赠票据上应注明目标脱贫地区的具体名称,否则不允许据实扣除。


三、疫情防控捐赠扣除特殊凭证

为支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控工作,财政部税务总局发布了《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》(财政部 税务总局公告2020年第9号),公告第二条明确,企业和个人直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品,允许在计算应纳税所得额时全额扣除。捐赠人凭承担疫情防治任务的医院开具的捐赠接收函办理税前扣除事宜。

因此,企业直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品,应取得医院开具的接收函作为扣除凭证,接收函示例如下:



捐赠接收函

今收到科华恒盛股份有限公司捐赠的 UPS 电源主机和电池一批（），该批物资为我院新型冠状病毒的仪器检测设备提供了强有力的电源保障。感谢贵单位支持！



四、单位统一捐赠下个人所得税扣除凭证

疫情防控期间，不仅广大企业积极参与了疫情防控物资的捐赠，社会各界人士也为疫情防控积极捐款捐物，同时，不少企业也组织员工进行集体捐款，那么参与了企业组织的集体捐款的个人如何进行个税的扣除呢？

根据《财政部 税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 99 号）第九条的规定，机关、企事业单位统一组织员工开展公益捐赠的，纳税人可以凭汇总开具的捐赠票据和员工明细单扣除。个人自行办理或扣缴义务人为个人办理公益捐赠扣除的，应当在申报时一并报送《个人所得税公益慈善事业捐赠扣除明细表》。个人应留存捐赠票据，留存期限为五年。

因此，个人如果参与公司组织的统一募捐活动，可以凭汇总开具的捐赠票据和员工明细单扣除。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者 所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

PPP 项目：增值税适用税目之争何时休？

这几年研究和服务 PPP 项目，我走遍了祖国的大江南北、黄河两岸，亲身体验了 PPP 客户迫切的税务需求，以及税法遵从的迷茫和税务执法的争议。

PPP 付费机制分为三大类，一是政府付费，二是使用者付费，三是可行性缺口补助。鉴于使用者付费的增值税争议较少，笔者仅就政府付费和可行性缺口补助是否缴纳增值税，以及增值税适用税目的问题，做一个以点带面的解剖，希望能够拨云见日，以飨读者。

一、政府付费是否缴纳增值税

政府付费是否缴纳增值税的争议，主要源于将政府付费和政府补助（补贴）这两个概念混为一谈。

（一）政府付费就是政府采购

依据《PPP项目合同指南（试行）》（财金[2014]156号）第十一节关于政府付费的定义，“政府付费（Government Payment）是指政府直接付费购买公共产品和服务。”

那么，政府付费事实上就是政府采购，PPP项目公司（以下简称SPV公司）就是政府采购服务提供商。

（二）政府付费就是采购对价

依据《企业会计准则第16号——政府补助》（财会[2017]15号）第五条规定，“下列各项适用其他相关会计准则：（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。”

也就是说，会计准则已经将政府付费排除在“政府补助”的范畴，并将其纳入收入准则予以规范。

（三）政府付费应当缴纳增值税

既然政府付费的实质是政府采购，那么它与下文将提到的政府补贴，以及政府补贴的增值税政策无关，依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第六条的规定，SPV公司应当按照采购对价确认销售额，计算缴纳增值税。

实务案例：

1、财政部PPP项目库信息：

甲项目为市政道路PPP项目，项目总投资为35.6亿元，查询财政部PPP项目库，甲项目为BOT运作模式，合作期限15年。

2、付费机制：

PPP项目合同约定，本项目适合采用“政府付费”模式，按照“可用性付费 运维绩效付费”模式，项目公司负责本项目的建设和运营维护工作，政府方支付项目公司相关费用，主要有项目建设期内的建设成本、融资成本、合理回报和相关税费，以及项目运维期内的运营成本、合理回报和相关税费。

税务分析：

1、甲项目为政府付费模式，SPV公司为政府采购服务提供商。

2、SPV公司收取政府付费，包括可用性付费和运维绩效付费，应为政府采购对价，而不是政府补助。

3、SPV公司应当依据增值税条例第六条的规定，就收取的采购对价确认销售额，计算缴纳增值税。

二、可行性缺口补助是否缴纳增值税

依据《PPP项目合同指南（试行）》（财金[2014]156号）第十一节关于可行性缺口补助的定义，“可行性缺口补助（Viability Gap Funding，简称VGF）是指使用者付费不足以满足项目公司成本回收和合理回报时，由政府给予项目公司一定的经济补助，以弥补使用者付费之外的缺口部分。”

纵观可行性缺口补助是否缴纳增值税的争议，可以分为两个阶段：

（一）2013年2月1日——2019年12月31日3号公告实施阶段

1、依据《国家税务总局关于中央财政补贴增值税有关问题的公告》（2013年第3号）规定，“纳税人取得的中央财政补贴，不属于增值税应税收入，不征收增值税。”

2、税总3号公告是在营改增之前发布的，营改增之后对于原营业税业务是否适用，实务中存在较大争议。

3、税总3号公告以“资金来源”为标准确认是否征收增值税，与增值税的立法原理相悖，同样是财政补贴，来源于中央的不征收增值税，来源于地方的征收增值税，实务中很难执行。

4、《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第45号）第七条第二款规定，“本公告实施前，纳税人取得的中央财政补贴继续按照《国家税务总局关于中央财政补贴增值税有关问题的公告》（2013年第3号）执行；已经申报缴纳增值税的，可以按现行红字发票管理规定，开具红字增值税发票将取得的中央财政补贴从销售额中扣减。”

税总45号公告这种承前启后的规定，事实上明确了税总3号公告的有效期为2013年2月1日——2019年12月31日，至此，中央财政补贴是否缴纳增值税的争议尘埃落定。

（二）2020年1月1日起45号公告实施阶段

1、依据《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第45号）第七条第一款规定，“纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动

产的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。”

2、国家税务总局货物和劳务税司 2020 年 1 月 8 日《关于财政补贴等增值税政策问题即问即答》问答 2：“问：某企业取得了废弃电器电子产品处理资格，从事废弃电器电子产品拆解处理。2020 年，该企业购进废弃电视 1000 台，全部进行拆解后卖出电子零件，按照《废弃电器电子产品处理基金征收使用管理办法》（财综〔2012〕34 号）规定，取得按照实际完成拆解处理的 1000 台电视的定额补贴，是否需要缴纳增值税？”

答：该企业拆解处理废弃电视取得的补贴，与其回收后拆解处理的废弃电视数量有关，与其拆解后卖出电子零件的收入或数量不直接相关，不属于 45 号公告第七条规定的“销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩”，无需缴纳增值税。”

3、国家税务总局货物和劳务税司 2020 年 1 月 8 日《关于财政补贴等增值税政策问题即问即答》问答 3：“为鼓励航空公司在本地区开辟航线，某市政府与航空公司商定，如果航空公司从事该航线经营业务的年销售额达到 1000 万元则不予补贴，如果年销售额未达到 1000 万元，则按实际年销售额与 1000 万元的差额给予航空公司航线补贴。如果航空公司取得该航线补贴，是否需要缴纳增值税？”

答：本例中航空公司取得补贴的计算方法虽与其销售收入有关，但实质上是市政府为弥补航空公司运营成本给予的补贴，且不影响航空公司向旅客提供航空运输服务的价格（机票款）和数量（旅客人数），不属于 45 号公告第七条规定的“与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩”的补贴，无需缴纳增值税。”

4、综上，对于财政补贴是否征收增值税，税总 45 号公告有一个显著的变化，就是认定标准已经由“资金来源”改为“销售绑定”。

这里，需要重点关注两点：一是与销售挂钩，采购等其他环节取得的财政补贴，不征收增值税；二是直接挂钩，跟销售间接挂钩的补贴，不征收增值税。

实务案例：

1、财政部 PPP 项目库信息：

乙项目为航道航运 PPP 项目，项目总投资为 23.75 亿元，查询财政部 PPP 项目库，甲项目为 BOT 运作模式，合作期限 24 年。

2、付费机制：

PPP 项目合同约定，因本项目为准经营性项目，存在一定的使用者付费，但使用者付费收入不足以覆盖整个项目建设运营成本及合理收益，故实行“使用者付费 可行性缺口补助”的回报机制。

3、定价机制：

项目协议 29.01 项约定了可行性缺口补助的计算公式，公式中项目全部建设成本，指最终决算审定的项目总投资扣除政府出资（包括政府方项目公司的注册资本出资，来源于上级政府拨付资金的项目资本金和投资补助）的金额。

4、补贴情况：

截止 2019 年 12 月 31 日，SPV 公司先后收到政府补助 8.28 亿元，其中：中央补助 6.90 亿元。

税务分析：

1、乙项目 SPV 公司截止 2019 年 12 月 31 日收到的政府补助，应当执行税总 3 号公告，即：中央补助 6.9 亿元不征收增值税，地方政府补助 1.38 亿元应当征收增值税。

2、从付费机制和定价机制分析，SPV 公司取得的政府补贴虽然与销售收入有关，但实质上是对建设运营成本的补贴，且不影响 SPV 公司向使用者提供航道航运服务的价格和数量，因此不属于 45 号公告第七条第一款规定的“与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩”的补贴。

3、自 2020 年 1 月 1 日起，SPV 公司取得的与其销售收入或者数量不直接挂钩的政府补贴，包括中央补助和地方政府补助，无需缴纳增值税。

4、自 2020 年 1 月 1 日起，SPV 公司取得的与其销售收入或者数量直接挂钩的政府补贴，包括中央补助和地方政府补助，需要缴纳增值税。

三、增值税适用税目

政府付费和可行性缺口补助是否缴纳增值税，可能还有分歧，但是唇枪舌战的场面应该不复存在。接下来，又一个绕不开的话题，是实战派无法回避的，那就是政府付费和可行性缺口补助按照什么税目缴纳增值税。

（一）众说纷纭之税目

走进每一家 SPV 公司，或者他们背后的社会资本方，或者他们主管的税务机关，我总有一种感觉叫——五味杂陈！大家对于 PPP 项目的增值税，其适用税目的理解，我可以开一份不完全清单。

1、建筑业。道理很简单，他们认为 PPP 是建设项目。

那么，我的问题是，房地产开发项目也是建设项目，为什么开发商适用“销售不动产”税目呢？

2、金融服务。理由是，当回报金额约定或者确定时，SPV 公司实行金融资产核算模式。

3、无形资产。理由是，当回报金额不确定时，SPV 公司实行无形资产核算模式。

那么，我的问题是，当回报金额部分确定，部分不确定时，它的适用税目是金融服务呢，还是无形资产呢？如果二者兼有，难道 SPV 公司提供了不一样的服务吗？

4、代理业。理由是，SPV 公司是按照合同授予方（政府）授权参与公共基础设施建设。

5、运营管理。理由与“代理业”相似。

那么，我的问题是，地铁公司按照政府授权提供市内轨道交通服务，它们为什么适用“交通运输服务”税目呢？

6、修缮。这主要是针对运维绩效付费给出的税目。

那么，我的问题是，地铁公司也要对它们自己的轨道进行维护检修，它们为什么不适用“修缮”税目呢？

更多奇葩的税目，我已经不忍心列举了。

（二）盼来了官方问答

山重水复疑无路，柳暗花明又一村。国家税务总局货物和劳务税司 2020 年 1 月 8 日《关于财政补贴等增值税政策问题即问即答》问答 4 终于从国家层面给出了一次正面回应——

问：增值税一般纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按什么税率计算缴纳增值税？

答：增值税一般纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，按其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的适用税率计算缴纳增值税。

然而，怎么理解“销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的适用税率”呢？然后，政府付费的适用税目是什么呢？

大家的思路又回到了上面开具的税目清单，更多 SPV 公司和基层税官甚至对于“建筑业”税目情有独钟。

（三）从请客埋单说开去

2017 年夏天，在贵州的一次内训课上，我从请客埋单说开去，跟大家做了一个很有意思的互动——

张三在 A 酒店订了一个包间，喊几个朋友喝酒。我的问题是，张三埋单后，A 酒店按什么税目缴纳增值税？大家齐声回答：餐饮服务。

但是，这个晚上张三喝得大醉，结果他的好朋友李四埋了单。我的问题是，李四埋单后，A 酒店按什么税目缴纳增值税。大家齐声回答：还是餐饮啊。

OK！我们来换一个场景。我给出了下面的图片。



这是市政道路（东湖大桥）PPP项目，回报机制是使用者付费，SPV公司设立了收费站，按次收取通行费8元，并按照“不动产租赁——通行费”税目缴纳增值税。

后来经过财政承受能力论证，政府决定将东湖大桥项目的回报机制改为政府付费，于是自2018年1月1日起SPV公司撤销了收费站，所有车辆通行东湖大桥一律由政府埋单。



我的问题是，由使用者付费改为政府付费以后，SPV公司收到政府拨款时，应当按照什么税目缴纳增值税？没有人回答我的问题，大家陷入了思考。

我继续提问：回报机制改变前后，SPV公司提供市政通行服务的业务性质有没有变？提供通行服务的内容有没有变？

迟疑片刻，有人铿锵作答：没有。

我：那么，服务的对象有没有变呢？

有人回答：变了，是政府。

有人回答：没变，还是驾驶员。

回答变了的那个人马上改口：对，服务的对象没有变，但是埋单的人变了。

我：既然服务的性质没变，服务的内容没变，服务的对象也没有变，惟一变的是埋单的人，难道埋单的人变了，增值税的税目要跟着变吗？

最终，我也没有给出答案，但是我发现大家的眼睛都亮了。

接下来，我们讨论了运营绩效付费的适用税目，讨论了营改增后总投资核算是否含税，讨论了定价机制的计算公式是否含税等等问题。

PPP财税圈，走起来！

作者：段晖 中国注册税务师协会特聘讲师

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

行业资讯

逾期未认证的增值税扣税凭证如何抵扣？

1. 缴纳了车辆购置税，没有纸质完税证明，怎么办？

答：根据《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），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。

纳税人如需车辆购置税完税证明，可以到税务机关提出，由税务机关打印《车辆购置税完税证明（电子版）》，也可以自行通过国家税务总局北京市税务局门户网站、“北京税务”微信公众号和国家税务总局北京市电子税务局三种途径自助查询打印《车辆购置税完税证明（电子版）》。

2. 如何申报车辆购置税？

答：根据《国家税务总局关于车辆购置税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 26 号），五、纳税人办理纳税申报时应当如实填报《车辆购置税纳税申报表》（见附件 1），同时提供车辆合格证明和车辆相关价格凭证。

十四、本公告所称车辆合格证明，是指整车出厂合格证或者《车辆电子信息单》（见附件 3）。

本公告所称车辆相关价格凭证是指：境内购置车辆为机动车销售统一发票或者其他有效凭证；进口自用车辆为《海关进口关税专用缴款书》或者海关进出口货物征免税证明，属于应征消费税车辆的还包括《海关进口消费税专用缴款书》。

本公告所称纳税人身份证明是指：单位纳税人为《统一社会信用代码证书》，或者营业执照或者其他有效机构证明；个人纳税人为居民身份证，或者居民户口簿或者入境的身份证件。

3. 纳税人提供电影放映服务是否免征增值税？

答：根据《财政部 税务总局关于电影等行业税费支持政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 25 号）文件规定，一、自 2020 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对纳税人提供电影放映服务取得的收入免征增值税。

本公告所称电影放映服务，是指持有《电影放映经营许可证》的单位利用专业的电影院放映设备，为观众提供的电影视听服务。

.....

四、本公告发布之日前，已征的按照本公告规定应予免征的税费，可抵减纳税人和缴费人以后月份应缴纳的税费或予以退还。

4. 增值税专用发票丢失怎么处理？

答：根据《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第三十一条规定，使用发票的单位和个人应当妥善保管发票。发生发票丢失情形时，应当于发现丢失当日书面报告税务机关。

根据《国家税务总局关于增值税发票综合服务平台等事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 1 号）规定，税务总局将增值税发票选择确认平台升级为增值税发票综合服务平台，为纳税人提供发票用途确认、风险提示、信息下载等服务。纳税人取得增值税专用发票、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后，如需用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税，应当登录增值税发票综合服务平台确认发票用途。

纳税人同时丢失已开具增值税专用发票或机动车销售统一发票的发票联和抵扣联，可凭加盖销售方发票专用章的相应发票记账联复印件，作为增值税进项税额的抵扣凭证、退税凭证或记账凭证。纳税人丢失已开具增值税专用发票或机动车销售统一发票的抵扣联，可凭相应发票的发票联复印件，作为增值税进项税额的抵扣凭证或退税凭证；纳税人丢失已开具增值税专用发票或机动车销售统一发票的发票联，可凭相应发票的抵扣联复印件，作为记账凭证。

5. 取消增值税扣税凭证认证确认期限后，逾期未认证的增值税扣税凭证如何抵扣？已认证未按期申报抵扣的增值税扣税凭证如何抵扣？

答：根据现行政策规定，逾期未认证的增值税扣税凭证，可以直接在综合服务平台勾选抵扣；未按期申报抵扣的增值税扣税凭证需在电子税务局逾期抵扣模块申请，根据审核结果，按要求去前台办理。

6. 一般纳税人在 2020 年 12 月 31 日前是否可以转登记为小规模纳税人？能否在电子税务局办理？

答：根据《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）第六条规定，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。

第八条规定，本公告第一条至第五条自2020年5月1日起施行；第六条、第七条自发布之日起施行。此前已发生未处理的事项，按照本公告执行，已处理的事项不再调整。

目前纳税人可通过北京市电子税务局“一般纳税人转为小规模纳税人登记”模块办理。

7. 小规模纳税人减按1%征收率缴纳增值税，如何填写申报表？

答：根据《国家税务总局关于支持个体工商户复工复产等税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2020年第5号）第三条规定，减按1%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%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。

《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）附列资料》第8栏“不含税销售额”计算公式调整为：第8栏=第7栏÷（1+征收率）。

8. 小规模纳税人征收率由3%降为1%到什么时候截止？

答：根据《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告2020年第24号）规定，《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第13号）规定的税收优惠政策实施期限延长到2020年12月31日。

来源：北京税务

小型微利企业的从业人数、资产总额如何计算？

1. 会计中确认的其他收益，在申报企业所得税年报时填到哪？

答：根据A100000《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）》填报说明：第1-13行参照国家统一会计制度规定填写。本部分未设“研发费用”“其他收益”“资产处置收益”等项目，对于已执行《财政部关于修订印发2018年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕15号）的纳税人，在《利润表》中归集的“研发费用”通过《期间费用明细表》（A104000）第19行“十九、研究费用”的管理费用相应列次填报；在《利润表》中归集的“其他收益”“资产处置收益”“信用减值损失”“净敞口套期收益”项目则无需填报，同时第10行“二、营业利润”不执行“第10行=第1-2-3-4-5-6-7+8+9行”的表内关系，按照《利润表》“营业利润”项目直接填报。

2. 小型微利企业的从业人数、资产总额如何计算？

答：第一，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）规定：“二、……从业人数，包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数。所称从业人数和资产总额指标，应按企业全年的季度平均值确定。具体计算公式如下：

季度平均值=（季初值+季末值）÷2

全年季度平均值=全年各季度平均值之和÷4

年度中间开业或者终止经营活动的，以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。”

第二，根据《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号）规定：“预缴企业所得税时，小型微利企业的资产总额、从业人数、年度应纳税所得额指标，暂按当年度截至本期申报所属期末的情况进行判断。其中，资产总额、从业人数指标比照《通知》第二条中“全年季度平均值”的计算公式，计算截至本期申报所属期末的季度平均值。”

3. 企业发生的资产损失申报扣除还需要备案吗？

答：根据《国家税务总局关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第15号）第一条规定，企业向税务机关申报扣除资产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报表《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》，不再报送资产损失相关资料。相关资料由企业留存备查。

第二条规定，企业应当完整保存财产损失相关资料，保证资料的真实性、合法性。

4. 高新技术企业资格的有效期是几年？

答：根据《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2016〕32号）第九条规定，通过认定的高新技术企业，其资格自颁发证书之日起有效期为三年。

5. 企业季度预缴所得税时，可以弥补以前年度亏损吗？

答：根据《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）〉等报表的公告》（国家税务总局公告2018年第26号）附件1.中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）填报说明规定：三、（三）8.第8行“弥补以前年度亏损”：填报纳税人截至税款所属期末，按照税收规定在企业所得税税前弥补的以前年度尚未弥补亏损的本年累计金额。当本表第3+4-5-6-7行 ≤ 0 时，本行=0。

因此，企业在季度预缴企业所得税时，可以弥补以前年度亏损。

来源：北京税务

@小型微利企业和个体工商户：享受缓缴所得税优惠 执行口径要注意

1. 我在总局网站上看到近期有个延期缴纳所得税的文件，文件说小型微利企业可以到2021年首个申报期内再缴纳今年后几期的企业所得税，想问下2021年首个申报期是指2021年1月还是2021年4月？

答：根据《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）第一条规定：“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。”具体是指，小型微利企业在2020年7月、10月办理第二、三季度企业所得税预缴申报时，只申报不缴税，应缴税款延缓至2021年1月，同2020年第四季度的税款一并缴纳。

2. 我是一个个体工商户，按照国家税务总局公告2020年第10号文件的规定，2020年5月1日至2020年12月31日期间我可以申报完个人所得税生产经营所得后，延迟至2021年首个申报期内一并缴纳，请问首个申报期是指2021年1月吗？

答：是的。

3. 为了支持社会经济发展，税务总局出台了延缴所得税政策的国家税务总局公告2020年第10号。如果我单位2020年第二季度盈利需要缴纳所得税款，第三、四季度亏损，2020年全年累计也是亏损，那延缓到次年首个申报期是否需要缴纳第二季度的税额？

答：根据企业所得税相关政策规定，企业预缴税款按照累计金额计算。因此，企业在第4季度预缴申报时，应按照规定1-4季度累计情况计算应纳税所得额和应缴税款，如企业累计计算的应纳税所得额为亏损，当期无需预缴企业所得税，也无需预缴第2季度延缓缴纳的税款。

4. 我是山东省一家从事货物运输服务的个体工商户，之前规定的统一按代开发票金额的0.5%预征个人所得税政策执行期限只到2020年5月吗？预征的税款可以适用新出台的个体工商户缓缴个人所得税优惠政策吗？

答：《国家税务总局关于支持个体工商户复工复产等税收征收管理事项的公告》（2020年第5号）第五条规定的货物运输代开发票预征率下调政策，执行期限延长到2020年度。同时，个体工商户可以按照《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）规定，享受缓缴个人所得税优惠政策。

来源：国家税务总局

延长社保费减免政策咋享受？权威解读来了！

疫情发生以来，国家为了给企业纾困减负，出台一系列实招硬招，这其中就包括阶段性减免企业社会保险费。

最近，人力资源社会保障部、财政部、国家税务总局联合印发《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》（人社部发〔2020〕49号），决定延长阶段性减免企业社会保险费政策实施期限。此次新政策跟之前比有什么特点？如何享受？这不，权威解读来了——

目前全国有18个省份和3个计划单列市的企业社保费由税务部门负责征收。6月29日，在国家税务总局举行的“税务讲堂”上，税务总局社会保险费司副司长王发运围绕这次新政策给大家“划重点”。

受益面更广了

王发运介绍，与2月份出台的阶段性减免政策相比，新的延长政策有以下三个新特点：

1、实施期限更长。2月份出台的阶段性减免政策对中小微企业免征5个月，新的延长政策对中小微企业再免征6个月，灵活就业人员自愿暂缓缴费，允许补缴的时间最长到明年底。

2、受益面更广。不仅企业的社保缴费负担减轻了，按照缴费基数下限缴费的低收入企业职工以及各类灵活就业人员也可从中受益。

3、政策内容更丰富。2月份出台的阶段性减免政策只允许减免单位缴费部分，新的延长政策不仅包括减免单位缴费部分，还扩大到个人缴费基数下限2020年不调整 and 允许灵活就业人员自愿暂缓缴费，政策有拓展，减负更全面。

机关事业单位不享受此次政策

新的延长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，不包括职工医疗保险费和生育保险费。

新的延长政策的适用对象包括，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等，以及以个人身份参保的个体工商户和各类灵活就业人员。机关事业单位不在政策范围之内。

允许2020年自愿暂缓缴费政策的适用对象为以个人身份参保的个体工商户和各类灵活就业人员。

对中小微企业和以单位方式参保的个体工商户，免征的是2020年7—12月单位应缴的社保费；对湖北省以外的大型企业等其他参保单位，减半征收的是2020年5、6两个月单位应缴的社保费；湖北省大型企业等其他参保单位三项社保单位缴费部分免征政策继续执行到6月底。

5、6月已缴社保费可冲抵可退回

王发运介绍，中小微企业、湖北省的所有参保单位此前已明确免征到6月底，不涉及5、6月已缴社保费的处理问题。这里主要涉及的是湖北省以外省份的大型企业等其他参保单位。这些单位如果已经全额缴纳了5、6月份的三项社保费，那么在本地具体实施办法正式出台后，社保机构和税务部门将根据参保单位意愿和选择，既可以冲抵以后月份的缴费，也可以退回。

以个人身份参保的个体工商户和灵活就业人员2020年选择自愿暂缓缴纳社保费的，不需要履行申请手续。如果补缴应于2021年年底以前完成，缴费基数在2021年当地个人缴费基数上下限范围内自主选择。

受疫情影响生产经营出现严重困难的参保单位，可继续按规定申请缓缴三项社保费，缓缴期间免收滞纳金。缓缴期限执行至2020年12月底，不得跨年。

“我还要特别提醒大家的是，目前，我国企业养老保险还没有实行全国统筹，大部分地区正在推进失业保险、工伤保险省级统筹，社保费征收体制改革还没有完全到位，税务征收和社保机构征收并存。”王发运说，各地延长阶段性减免企业社保费政策实施期限实施办法和操作流程存在一定差异，参保单位和参保人员要关注了解本地实施办法，依规操作。

来源：经济日报

1. 我公司是一家生活服务业小规模纳税人，根据《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》（2020 年第 4 号）规定，可以享受免税优惠。我们二季度收入还没开增值税发票，请问二季度应该怎么申报？

答：根据《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》（2020 年第 4 号）规定，你公司在办理 2020 年二季度增值税纳税申报时，应将当期适用免税政策的销售额和免税额分别填入《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第 12 栏“其他免税销售额”、第 17 栏“本期免税额”对应栏次。同时，还应当填报《增值税减免税申报明细表》，填写时应准确选择减免税代码，准确填写免税销售额等项目。

2. 我公司是广东省从事服装零售业务的增值税小规模纳税人，按季进行增值税纳税申报。今年二季度含税销售收入 50.5 万元，按照《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020 年第 13 号）规定，二季度销售额可以适用减按 1%征收率征收增值税的政策。请问我公司应当如何办理二季度增值税申报？

答：按照《国家税务总局关于支持个体工商户复工复产等税收征收管理事项的公告》（2020 年第 5 号）第三条和《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（2020 年第 24 号）规定，你公司应当将适用减按 1%征收率征收增值税的销售额填写在《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%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《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次。

具体来说，你公司在办理二季度增值税纳税申报时，应当将销售额 50 万元 $[50.5 / (1+1\%) = 50]$ 的合计数 50 万元，填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第 1 栏“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”，对应减征的增值税应纳税额 1 万元 $(50 \times 2\% = 1)$ ，填写在第 16 栏“本期应纳税额减征额”栏次。同时，你公司应当将本期减征的增值税应纳税额填入《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次，填报时应准确选择减税项目代码，准确填写减税项目本期发生额等相应栏次。

3. 我是上海一家按季申报增值税小规模纳税人，经营业务适用 3%征收率，二季度预计不含税销售额为 25 万元，未开具发票，请问在二季度如何办理增值税纳税申报？

答：《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020 年第 13 号）和《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（2020 年第 24 号）规定，自今年 3 月 1 日至 12 月 31 日，对湖北省增值税小规模纳税人，适用 3%征收率的应税销售收入，免征增值税；除湖北省外，其他省、自治区、直辖市的增值税小规模纳税人，适用 3%征收率的应税销售收入，减按 1%征收率征收增值税。按照财税 2019 第 13 号通知第一条和 2019 年税务总局 4 号公告第一条规定，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过 10 万元（以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 30 万元）的，免征增值税。

针对您提供的情况，二季度可以适用增值税小规模纳税人季度销售额不超过 30 万元免征增值税政策。在办理二季度增值税纳税申报时，将销售额 25 万元填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第 10 栏“小微企业免税销售额”（若你公司登记注册类型为个体工商户，则应填写在第 11 栏“未达起征点销售额”），对应本期免税额 0.75 万元 $[(25 \times 3\% = 0.75)]$ ，填写在第 18 栏“小微企业免税额”（若你公司登记注册类型为个体工商户，则应填写在第 19 栏“未达起征点免税额”）。如果你公司没有其他免税项目，无需填报《增值税减免税申报明细表》。

4. 我公司是福建一家按季申报的增值税小规模纳税人，今年二季度预计含税销售收入为 101 万元，按照今年复工复产政策规定，可以适用减按 1%征收率征收增值税的政策。如果二季度销售的货物在三季度发生退货，我公司在二、三季度分别如何办理增值税纳税申报？

答：按照《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020 年第 13 号）和《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（2020 年第 24 号）规定，你公司应当在办理二季度增值税纳税申报时，将减按 1%征收率征收增值税的销售额 100 万元 $[101 / (1+1\%) = 100]$ ，填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第 1 栏“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”，对应减征的增值税应纳税额 2 万元 $[(100 \times 2\% = 2)]$ ，填写在第 16 栏“本期应纳税额减征额”栏次。同时，你公司应当将本期减征的增值税应纳税额

填入《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次，填报时应准确选择减税项目相关代码，准确填写减税项目本期发生额等相关栏次。

若你公司二季度适用减征增值税政策的销售货物收入在三季度发生销货退回，那么对应的销售额应当从三季度销售额中扣减，在办理三季度增值税纳税申报时，将退货对应的销售额和对应按2%计算的减征增值税应纳税额（计为负数），分别计入《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第1栏“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”和第16栏“本期应纳税额减征额”栏次，并且应当同时填写《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次。

5. 我在湖北省武汉市经营着一家小超市，属于按季申报的增值税小规模纳税人，2020年二季度预计销售额15万元。请问在二季度应当如何申报？

答：《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020年第13号）和《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（2020年第24号）规定，自2020年3月1日至12月31日，对湖北省增值税小规模纳税人，适用3%征收率的应税销售收入，免征增值税。《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）第一条和《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》（2019年第4号）第一条规定，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过10万元（以1个季度为1个纳税期的，季度销售额未超过30万元）的，免征增值税。

针对您提供的情况，小超市二季度的总体销售额预计在15万元左右，您可以适用小规模纳税人季度销售额不超过30万元免征增值税政策。在办理二季度增值税纳税申报时，将销售额填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第10栏“小微企业免税销售额”（若登记注册类型为个体工商户，则应填写在第11栏“未达起征点销售额”），如果没有其他免税项目，无需填报《增值税减免税申报明细表》。

6. 我公司是在北京从事广告服务业的一家按季申报的增值税小规模纳税人，今年二季度预计销售收入为40.4万元（含税），按照《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020年第13号）规定，可以适用减按1%征收率征收增值税的政策。请问我公司在办理二季度增值税纳税申报时应当如何申报？

答：按照《国家税务总局关于支持个体工商户复工复产等税收征收管理事项的公告》（2020年第5号）第三条和《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（2020年第24号）规定，你公司应当将适用减按1%征收率征收增值税的销售额填写在《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%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《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次。

具体来说，你公司在办理二季度增值税纳税申报时，应当将减按1%征收率征收增值税的销售额40万元 $[40.4/(1+1\%)=40]$ ，填写在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第1栏“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”，对应减征的增值税应纳税额0.8万元 $(40 \times 2\%=0.8)$ ，填写在第16栏“本期应纳税额减征额”栏次。同时，你公司应当将本期减征的增值税应纳税额填入《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次，填报时应准确选择减税项目代码，准确填写减税项目本期发生额等相关栏次。

7. 我公司是重庆市一家提供建筑服务的企业，属于按季申报的增值税小规模纳税人，二季度预计取得含税收入45.4万元，同时我公司期初结转的扣除项目还有5万元。请问我公司在办理二季度纳税申报时，《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）附列资料》应当如何计算填写？

答：《国家税务总局关于支持个体工商户复工复产等税收征收管理事项的公告》（2020年第5号）第三条第二款规定，《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）附列资料》第8栏“不含税销售额”计算公式调整为：第8栏=第7栏 $\div(1+\text{征收率})$ 。

你公司在办理二季度增值税纳税申报时，《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）附列资料》第1栏至第7栏依次填报5万元、0万元、5万元、0万元、45.4万元、5万元、40.4万元。在计算填写第8栏时，计算公式中的征收率为1%，第8栏应填写40万元 $[40.4 \div (1+1\%)=40]$ 。在填报《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》时，第1栏“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”填写为40万元，对应减征的增值税应纳税额0.8万元 $(40 \times 2\%=0.8)$ ，填写在第16栏“本期应纳税额减征额”栏次。同时，你公司应当将本期减征的增值税应纳税额填入《增值税减免税明细表》减税项目相应栏次，填报时应准确选择减税项目代码，准确填写减税项目本期发生额等相关栏次。

8. 我公司是广东省一家按季申报的增值税小规模纳税人，从事二手车经销业务。《财政部 税务总局关于二手车经销有关增值税政策的公告》（2020年第17号）出台后，我公司的经营业务可以适用减按0.5%征收率征收增值税政策，预计4月销售额为10万元，5月、6月销售额合计为40万元，并按规定开具二手车销售统一发票，请问应当如何进行二季度增值税纳税申报？

答：《国家税务总局关于二手车经销等税收征收管理事项的公告》（2020年第9号）规定，自2020年5月1日至2023年12月31日，从事二手车经销业务的小规模纳税人销售其收购的二手车，减按0.5%征收率征收增值税的，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“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。纳税人在填报《增值税减免税申报明细表》时，应准确选择减税项目代码，准确填写减税项目本期发生额等相关栏次。

考虑到上述减按0.5%征收率征收增值税政策自5月起施行，纳税人在4月份的销售额按照小规模纳税人复工复产政策可减按1%征收率征收增值税，因此你公司在办理二季度增值税纳税申报时，应在《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》第1行“应征增值税不含税销售额（3%征收率）”的“货物及劳务”“本期数”列填报50万元（=10+40）；将按3%征收率计算的应纳税额1.5万元（=50×3%），填写在第15行“本期应纳税额”“货物及劳务”“本期数”列；将因征收率下降减征的税额1.2万元（=10×2%+40×2.5%），填写在第16行“本期应纳税额减征额”“货物及劳务”“本期数”列及《增值税减免税申报明细表》减税项目相应栏次；实际应纳税额0.3万元（=10×1%+40×0.5%），填入申报表第20行“应纳税额合计”“货物及劳务”“本期数”列。这里需要注意，纳税人在填报《增值税减免税申报明细表》时，应区分4月减按1%征收率征收增值税政策和自5月起减按0.5%征收率征收增值税政策对应的减税项目代码，进行准确填报。

来源：12366 纳税服务平台

法规速递

关于修订《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）》等报表的公告

国家税务总局公告2020年第12号

为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关政策，国家税务总局修订了《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）》《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴和年度纳税申报表（B类，2018年版）》，现予以发布，自2020年7月1日起施行。《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）〉等报表的公告》（2018年第26号）、《国家税务总局关于修订〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）〉等部分表单样式及填报说明的公告》（2019年第3号）、《国家税务总局关于修订2018年版企业所得税预缴纳税申报表部分表单及填报说明的公告》（2019年第23号）同时废止。

特此公告。

附件：[1.《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）》（2020年修订）](#)
[2.《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴和年度纳税申报表（B类，2018年版）》（2020年修订）](#)

国家税务总局
2020年6月29日

关于海南自由贸易港高端紧缺人才个人所得税政策的通知

财税〔2020〕32号

海南省财政厅，国家税务总局海南省税务局：

为支持海南自由贸易港建设，现就有关个人所得税优惠政策通知如下：

- 一、对在海南自由贸易港工作的高端人才和紧缺人才，其个人所得税实际税负超过 15% 的部分，予以免征。
- 二、享受上述优惠政策的所得包括来源于海南自由贸易港的综合所得（包括工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费四项所得）、经营所得以及经海南省认定的人才补贴性所得。
- 三、纳税人在海南省办理个人所得税年度汇算清缴时享受上述优惠政策。
- 四、对享受上述优惠政策的高端人才和紧缺人才实行清单管理，由海南省商财政部、税务总局制定具体管理办法。
- 五、本通知自 2020 年 1 月 1 日起执行至 2024 年 12 月 31 日。

财政部 税务总局
2020 年 6 月 23 日

关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知

财税〔2020〕31 号

海南省财政厅，国家税务总局海南省税务局：

为支持海南自由贸易港建设，现就有关企业所得税优惠政策通知如下：

- 一、对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。
本条所称鼓励类产业企业，是指以海南自由贸易港鼓励类产业目录中规定的产业项目为主营业务，且其主营业务收入占企业收入总额 60% 以上的企业。所称实质性运营，是指企业的实际管理机构设在海南自由贸易港，并对企业生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制。对不符合实质性运营的企业，不得享受优惠。
海南自由贸易港鼓励类产业目录包括《产业结构调整指导目录（2019 年本）》、《鼓励外商投资产业目录（2019 年版）》和海南自由贸易港新增鼓励类产业目录。上述目录在本通知执行期限内修订的，自修订版实施之日起按新版本执行。
对总机构设在海南自由贸易港的符合条件的企业，仅就其设在海南自由贸易港的总机构和分支机构的所得，适用 15% 税率；对总机构设在海南自由贸易港以外的企业，仅就其设在海南自由贸易港内的符合条件的分支机构的所得，适用 15% 税率。具体征管办法按照税务总局有关规定执行。
- 二、对在海南自由贸易港设立的旅游业、现代服务业、高新技术产业企业新增境外直接投资取得的所得，免征企业所得税。
本条所称新增境外直接投资所得应当符合以下条件：
（一）从境外新设分支机构取得的营业利润；或从持股比例超过 20%（含）的境外子公司分回的，与新增境外直接投资相对应的股息所得。
（二）被投资国（地区）的企业所得税法定税率不低于 5%。
本条所称旅游业、现代服务业、高新技术产业，按照海南自由贸易港鼓励类产业目录执行。
- 三、对在海南自由贸易港设立的企业，新购置（含自建、自行开发）固定资产或无形资产，单位价值不超过 500 万元（含）的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧和摊销；新购置（含自建、自行开发）固定资产或无形资产，单位价值超过 500 万元的，可以缩短折旧、摊销年限或采取加速折旧、摊销的方法。
本条所称固定资产，是指除房屋、建筑物以外的固定资产。
- 四、本通知自 2020 年 1 月 1 日起执行至 2024 年 12 月 31 日。

财政部 税务总局
2020 年 6 月 23 日

关于海南离岛旅客免税购物政策的公告

财政部 海关总署 税务总局公告 2020 年第 33 号

为贯彻落实《海南自由贸易港建设总体方案》，经国务院同意，现将海南离岛旅客免税购物政策（以下称离岛免税政策）公告如下：

一、离岛免税政策是指对乘飞机、火车、轮船离岛（不包括离境）旅客实行限值、限量、限品种免进口税购物，在实施离岛免税政策的免税商店（以下称离岛免税店）内或经批准的网上销售窗口付款，在机场、火车站、港口码头指定区域提货离岛的税收优惠政策。离岛免税政策免税税种为关税、进口环节增值税和消费税。

二、本公告所称旅客，是指年满 16 周岁，已购买离岛机票、火车票、船票，并持有有效身份证件（国内旅客持居民身份证、港澳台旅客持旅行证件、国外旅客持护照），离开海南本岛但不离境的国内外旅客，包括海南省居民。

三、离岛旅客每年每人免税购物额度为 10 万元人民币，不限次数。免税商品种类及每次购买数量限制，按照本公告附件执行。超出免税限额、限量的部分，照章征收进境物品进口税。

旅客购物后乘飞机、火车、轮船离岛记为 1 次免税购物。

四、本公告所称离岛免税店，是指具有实施离岛免税政策资格并实行特许经营的免税商店，目前包括：海口美兰机场免税店、海口日月广场免税店、琼海博鳌免税店、三亚海棠湾免税店。

具有免税品经销资格的经营主体可按规定参与海南离岛免税经营。

五、离岛旅客在国家规定的额度和数量范围内，在离岛免税店内或经批准的网上销售窗口购买免税商品，免税店根据旅客离岛时间运送货物，旅客凭购物凭证在机场、火车站、港口码头指定区域提货，并一次性随身携带离岛。

六、已经购买的离岛免税商品属于消费者个人使用的最终商品，不得进入国内市场再次销售。

七、对违反本公告规定倒卖、代购、走私免税商品的个人，依法依规纳入信用记录，三年内不得购买离岛免税商品；对于构成走私行为或者违反海关监管规定行为的，由海关依照有关规定予以处理，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

对协助违反离岛免税政策、扰乱市场秩序的旅行社、运输企业等，给予行业性综合整治。

离岛免税店违反相关规定销售免税品，由海关依照有关法律、行政法规给予处理、处罚。

八、离岛免税政策监管办法由海关总署另行公布。

离岛免税店销售的免税商品适用的增值税、消费税免税政策，相关管理办法由税务总局商财政部另行制定。

九、本公告自 2020 年 7 月 1 日起执行。财政部公告 2011 年第 14 号、2012 年第 73 号、2015 年第 8 号、2016 年第 15 号、2017 年第 7 号，及财政部、海关总署、税务总局 2018 年公告第 158 号、2018 年第 175 号同时废止。

特此公告。

附件：[离岛免税商品品种及每人每次购买数量范围](#)

财政部 海关总署 税务总局
2020 年 6 月 29 日

关于收费公路通行费电子票据开具汇总等有关事项的公告

交通运输部公告 2020 年第 24 号

为进一步规范收费公路通行费电子票据开具，便利 ETC 客户和受票单位电子票据财务处理，推进物流业降本增效，现将收费公路通行费电子票据开具汇总等有关事项公告如下：

一、通行费电子票据开具对象

通行费电子票据的开具对象为办理 ETC 卡的客户。ETC 卡的具体办理流程和相关要求，请咨询各省（区、市）ETC 客户服务机构。未办理 ETC 卡的客户，仍按原有方式在收费站现场缴纳车辆通行费和获取票据。

二、通行费电子票据分类

(一) 收费公路通行费增值税电子普通发票(以下简称通行费电子发票)。通行费电子发票包括左上角标识"通行费"字样且税率栏次显示适用税率或征收率的通行费电子发票(以下简称征税发票)以及左上角无"通行费"字样,且税率栏次显示"不征税"的通行费电子发票(以下简称不征税发票)。客户通行经营性收费公路,由经营管理者开具征税发票,可按规定用于增值税进项抵扣;客户采取充值方式预存通行费,可由 ETC 客户服务机构开具不征税发票,不可用于增值税进项抵扣。

(二) 收费公路通行费财政票据(电子)(以下简称通行费财政电子票据)。客户通行政府还贷公路,由经营管理者开具财政部门统一监制的通行费财政电子票据。通行费财政电子票据先行选择部分地区进行试点。试点期间,非试点地区暂时开具不征税发票。试点完成后,在全国范围内全面实行通行费财政电子票据。

通行费电子发票、通行费财政电子票据统称为通行费电子票据。针对收费公路分段建设、经营管理者多元等特性,为便利通行费电子票据财务处理,根据客户需求,通行费电子票据服务平台(以下简称服务平台)可按一次或多次行程为单位,在汇总通行费电子发票和通行费财政电子票据信息基础上,统一生成收费公路通行费电子票据汇总单(以下简称电子汇总单),作为已开具通行费电子票据的汇总信息证明材料。电子汇总单的汇总信息发生变更的,应重新开具电子汇总单,原电子汇总单自动作废失效,电子汇总单可通过服务平台查询。

三、通行费电子票据编码规则

(一) 通行费电子发票编码规则。

通行费电子发票的发票代码为 12 位,编码规则:第 1 位为 0,第 2~5 位代表省、自治区、直辖市和计划单列市,第 6~7 位代表年度,第 8~10 位代表批次,第 11~12 位为 12。发票号码为 8 位,按年度、分批次编制。通行费电子发票票样见附件 1。

(二) 通行费财政电子票据编码规则。

通行费财政电子票据的票据代码为 8 位,编码规则:第 1~2 位代表通行费财政电子票据监管机构行政区划编码,第 3~4 位代表通行费财政电子票据分类编码,第 5~6 位代表通行费财政电子票据种类编码,第 7~8 位代表通行费财政电子票据年度编码。票据号码为 10 位,采用顺序号,用于反映通行费财政电子票据赋码顺序。通行费财政电子票据票样见附件 2。

(三) 电子汇总单编码规则。

电子汇总单的单号为 16 位,编码规则:第 1~2 位为 ETC 用户所属发行机构的省份编码,第 3~6 位代表年度,第 7~8 位代表月份,第 9~16 位采用顺序号。电子汇总单式样见附件 3。

四、通行费电子票据开具流程

(一) 服务平台账户注册。客户登录服务平台网站 www.txffp.com 或"票根"APP,凭手机号码、手机验证码免费注册,并按要求设置购买方信息。客户如需变更购买方信息,应当于发生充值或通行交易前变更,确保开票信息真实准确。

(二) 绑定客户 ETC 卡。客户登录服务平台,填写 ETC 卡办理时的预留信息(开户人名称、证件类型、证件号码、手机号码等),经校验无误后,完成 ETC 卡绑定。

(三) 票据和汇总单开具。客户登录服务平台,选取需要开具票据的充值或通行交易记录,申请生成通行费电子发票、通行费财政电子票据和电子汇总单(充值交易无电子汇总单)。其中,电子汇总单可按用户需求汇总多笔通行交易信息,包括对应的行程信息、通行费电子发票和通行费财政电子票据信息、交易金额合计等。电子汇总单与其汇总的通行费电子发票、通行费财政电子票据通过编码相互进行绑定,可通过服务平台查询关联性。服务平台免费向客户提供通行费电子发票、通行费财政电子票据、电子汇总单查询、预览、下载、转发等服务。

五、通行费电子票据开具规定

(一) ETC 后付费客户索取通行费电子票据的,通过经营性公路的部分,在服务平台取得由经营管理者开具的征税发票;通过政府还贷公路的部分,在服务平台取得由经营管理者开具的通行费财政电子票据。

(二) ETC 预付费客户可以自行选择在充值后索取不征税发票或待实际发生通行交易后索取通行费电子票据。

客户在充值后索取不征税发票的,在服务平台取得由 ETC 客户服务机构全额开具的不征税发票;实际发生通行交易后,ETC 客户服务机构和收费公路经营管理者均不再向其开具通行费电子票据。

客户在充值后未索取不征税发票，在实际发生通行交易后索取电子票据的，参照本条第（一）项 ETC 后付费客户执行。

（三）客户使用 ETC 卡通行收费公路并交纳通行费的，可以在实际发生通行交易后第 7 个自然日起，登录服务平台，选择相应通行记录取得通行费电子票据和电子汇总单；ETC 预付费客户可以在充值后实时登录服务平台，选择相应充值记录取得不征税发票。

（四）服务平台应当将通行费电子票据、电子汇总单以及对应的通行明细记录归档备查。

六、通行费电子票据其他规定

（一）通行费电子票据作为电子会计凭证具有与纸质会计凭证同等法律效力，是单位财务收支和会计核算的原始凭证，在满足相关条件基础上，单位可以仅使用通行费电子票据进行报销入账归档，不再打印纸质件。具体报销入账和归档管理按照《财政部 国家档案局关于规范电子会计凭证报销入账归档的通知》（财会〔2020〕6 号）执行。

（二）收费公路通行费增值税进项抵扣事项按照现行增值税政策有关规定执行。增值税一般纳税人申报抵扣的通行费电子发票进项税额，在纳税申报时应当填写在《增值税纳税申报表附列资料（二）》（本期进项税额明细）中“认证相符的增值税专用发票”相关栏次中。

（三）纳税人取得通行费电子发票后，应当登录增值税发票综合服务平台确认发票用途。税务总局通过增值税发票综合服务平台为纳税人提供通行费电子发票批量选择确认服务。

（四）单位和个人可以登录全国增值税发票查验平台（<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>），对通行费电子发票信息进行查验。单位和个人可以登录全国财政电子票据查验平台（<http://pjcy.mof.gov.cn>），对通行费财政电子票据信息进行查验。

七、业务咨询

使用 ETC 卡交纳的通行费，以及 ETC 卡充值费开具通行费电子票据，不再开具纸质票据。客户可以拨打热线电话进行业务咨询与投诉。通行费电子发票的开票问题可拨打发票服务平台热线 95022；各省（区、市）ETC 客户服务机构热线电话可以登录发票服务平台查询；通行费电子发票的查验和抵扣等税务问题可拨打纳税服务热线 12366。

本公告自 2020 年 5 月 6 日起施行。《交通运输部 国家税务总局关于收费公路通行费增值税电子普通发票开具等有关事项的公告》（交通运输部公告 2020 年第 17 号）同时废止。

交通运输部

财政部

国家税务总局

国家档案局

2020 年 4 月 27 日

附件 1：

收费公路通行费增值税电子普通发票票样

×× 增值税电子普通发票

发票代码:
 发票号码:
 开票日期:
 校验码:



机器编号:

购 买 方	名称:			密 码 区			
	纳税人识别号:						
	地址、电话:						
	开户行及账号:						
项目名称	车牌号	类型	通行日期起	通行日期止	金额	税率	税额
合 计							
价税合计 (大写)				(小写)			
销 售 方	名称:			备 注			
	纳税人识别号:						
	地址、电话:						
	开户行及账号:						

收款人: 复核: 开票人: 销售方:(章)

附件 2:

收费公路通行费财政票据 (电子) 票样

收费公路通行费财政票据 (电子)

国家税务总局

二维码

票据代码:
 收款人统一社会信用代码:
 收款人:

票据号码:
 校验码:
 开票日期:

项目编码	项目名称	单位	数量	标准	金额 (元)	备注
金额合计 (大写)				(小写)		
其他信息						

收款单位(章):
复核人:
收款人:

480px

718px

附件 3:

收费公路通行费电子票据汇总单示例

收费公路通行费电子票据汇总单

(按行程索引)

汇总单号: 1120200500000001					开票申请日期: 2020年5月1日					
车牌号码	京 A12345	交易金额	¥ 395.50		购买方名称	××公司				
行程数量	3	票据数量	7		纳税人识别号	91110000123456789X				
行程信息					票据信息					
行程序号	通行日期 起止	出入口信息	交易金额	拆分金额	票据 序号	票据代码	票据号码	金额 (含税)	税率	税额
1	20200501 20200501	京-北京杜家坎 至 冀-河北保定	80.00	38.00	1	011001900112	00771011	76.00	3%	2.22
				42.00	2	13021020	0000212341	42.00	-	-
2	20200504 20200505	赣-昌金路赣湘 界金鱼石站 至 赣-瑞寻路葛门 岭站	235.50	168.50	3	037001900112	00765342	168.50	不征税	***
				16.00	4	036001900112	03653743	16.00	3%	0.47
				16.00	5	036001900112	01842935	16.00	3%	0.47
				35.00	6	036001700112	08258548	35.00	5%	1.67
3	20200509 20200509	京-北京杜家坎 至 冀-河北保定	80.00	38.00	同1号 票据	011001900112	00771011	-	-	-
				42.00				7	13021020	0000212347
共3段行程			¥ 395.50	共7张票据			¥ 395.50	¥ 4.83		
金额合计(大写) 叁佰玖拾伍元伍角					(小写) ¥ 395.50					
备注:										

通行费电子票据服务平台网站 (<https://www.txffp.com>) 或票根 APP
 查验通行费财政电子票据信息请登录全国财政电子票据查验平台 (<http://pjcy.mof.gov.cn>)
 查验通行费电子发票信息请登录全国增值税发票查验平台 (<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>)

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

人社部发〔2020〕49号

各省、自治区、直辖市人民政府，新疆生产建设兵团：

按照党中央、国务院决策部署，人力资源社会保障部、财政部、税务总局印发《关于阶段性减免企业社会保险费的通知》（人社部发〔2020〕11号），自2020年2月起阶段性减免企业基本养老保险、失业保险、工伤保险（以下简称三项社会保险）单位缴费部分，减轻了企业负担，有力支持了企业复工复产。为进一步帮助企业特别是中小微企业应对风险、渡过难关，减轻企业和低收入参保人员今年的缴费负担，经国务院同意，现就延长阶段性减免企业三项社会保险费政策实施期限等问题通知如下：

一、各省、自治区、直辖市及新疆生产建设兵团（以下统称省）对中小微企业三项社会保险单位缴费部分免征的政策，延长执行到2020年12月底。各省（除湖北省外）对大型企业等其他参保单位（不含机关事业单位，下同）三项社会保险单位缴费部分减半征收的政策，延长执行到2020年6月底。湖北省对大型企业等其他参保单位三项社会保险单位缴费部分免征的政策，继续执行到2020年6月底。

二、受疫情影响生产经营出现严重困难的企业，可继续缓缴社会保险费至2020年12月底，缓缴期间免收滞纳金。

三、各省2020年社会保险个人缴费基数下限可继续执行2019年个人缴费基数下限标准，个人缴费基数上限按规定正常调整。

四、有雇工的个体工商户以单位方式参加三项社会保险的，继续参照企业办法享受单位缴费减免和缓缴政策。

五、以个人身份参加企业职工基本养老保险的个体工商户和各类灵活就业人员，2020年缴纳基本养老保险费确有困难的，可自愿暂缓缴费。2021年可继续缴费，缴费年限累计计算；对2020年未缴费月度，可于2021年底前进行补缴，缴费基数在2021年当地个人缴费基数上下限范围内自主选择。

六、各省要严格按照规定的减免范围、减免时限和划型标准执行，确保各项措施准确落实到位，不得突破本通知的政策要求，不得自行出台其他减收增支政策。要统筹考虑今年减免政策等因素，按程序调整 2020 年社保基金收支预算。

七、各省级政府要切实承担主体责任，加快推进三项社会保险省级统筹工作，确保 2020 年底前实现企业职工基本养老保险基金省级统收统支。要加强资金调度，做好资金保障工作，确保各项社会保险待遇按时足额支付。

各省要结合实际制定具体实施办法，自本通知印发之日起 10 日内出台，并报人力资源社会保障部、财政部、税务总局备案。要抓紧组织实施，进一步将减免企业三项社会保险费等各项政策落细落实。人力资源社会保障部、财政部、税务总局将适时对政策落实情况进行监督检查。

人力资源社会保障部 财政部 税务总局
2020 年 6 月 22 日

关于做好 2020 年城乡居民基本医疗保障工作的通知

医保发〔2020〕24 号

各省、自治区、直辖市及新疆生产建设兵团医保局、财政厅（局），国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局：

为进一步贯彻落实党的十九大关于“完善统一的城乡居民基本医疗保险制度和大病保险制度”的决策部署，落实 2020 年《政府工作报告》任务要求，做好城乡居民基本医疗保障工作，现就有关工作通知如下：

一、提高城乡居民基本医疗保险筹资标准

（一）继续提高财政补助标准。2020 年城乡居民基本医疗保险（以下简称居民医保）人均财政补助标准新增 30 元，达到每人每年不低于 550 元。中央财政按规定对地方实行分档补助，地方各级财政要按规定足额安排财政补助资金并及时拨付到位。落实《国务院关于实施支持农业转移人口市民化若干财政政策的通知》（国发〔2016〕44 号）、《香港澳门台湾居民在内地（大陆）参加社会保险暂行办法》（人力资源社会保障部国家医疗保障局令第 41 号）有关规定，对持居住证参保的参保人，各级财政按当地居民相同标准给予补助。

（二）稳步提高个人缴费标准。原则上个人缴费标准同步提高 30 元，达到每人每年 280 元。各统筹地区要统筹考虑基金收支平衡、待遇保障需要和各方承受能力等因素，合理确定具体筹资标准，适当提高个人缴费比重。财政补助和个人缴费水平已达到国家规定标准的统筹地区，可根据实际合理确定筹资水平。立足基本医保筹资、大病保险运行情况，统筹提高大病保险筹资标准。

（三）完善居民医保个人缴费与政府补助相结合的筹资机制。各统筹地区要适应经济社会发展，合理提高居民医保财政补助和个人缴费标准，稳步提升筹资水平，逐步优化筹资结构，推动实现稳定可持续筹资。根据 2020 年财政补助标准和跨年征缴的个人缴费，科学评估 2020 年筹资结构，着眼于责任均衡、结构优化和制度可持续，研究未来 2 至 3 年个人缴费增长规划。

二、健全待遇保障机制

（四）落实居民医保待遇保障政策。发挥居民医保全面实现城乡统筹的制度红利，坚持公平普惠，加强基本医保主体保障功能。巩固住院待遇水平，政策范围内住院费用支付比例达到 70%。强化门诊共济保障，全面落实高血压、糖尿病门诊用药保障机制，规范简化门诊慢特病保障认定流程。落实新版国家医保药品目录，推进谈判药品落地。

（五）巩固大病保险保障水平。全面落实起付线降低并统一至居民人均可支配收入的一半，政策范围内支付比例提高到 60%，鼓励有条件的地区探索取消封顶线。继续加大对贫困人口倾斜支付，脱贫攻坚期内农村建档立卡贫困人口起付线较普通参保居民降低一半，支付比例提高 5 个百分点，全面取消农村建档立卡贫困人口封顶线。

（六）发挥医疗救助托底保障作用。落实落细困难群众救助政策，分类资助特困人员、低保对象、农村建档立卡贫困人口参加居民医保，按标资助、人费对应，及时划转资助资金，确保困难群众应保尽保。巩固提高住院和门

诊救助水平，加大重特大疾病救助力度，探索从按病种施救逐步过渡到以高额费用为重特大疾病救助识别标准。结合救助资金筹集情况和救助对象需求，统筹提高年度救助限额。

三、全力打赢医疗保障脱贫攻坚战

（七）确保完成医保脱贫攻坚任务。聚焦建档立卡贫困人口，会同相关部门做好贫困人口基本医疗有保障工作，落实新增贫困人口及时参保政策，抓实参保缴费、健全台账管理、同步基础信息，做好省（自治区）内异地参保核查，实行贫困人口参保、缴费、权益记录全流程跟踪管理，确保贫困人口动态应保尽保。抓好挂牌督战，坚决攻克深度贫困地区堡垒，落实贫困人口省（自治区）内转诊就医享受本地待遇政策，简化异地就医登记备案，促进“互联网+”医疗服务价格和医保支付政策落地。

（八）巩固医保脱贫攻坚成效。全面落实和落细医保脱贫攻坚政策，持续发挥医保三重制度综合保障、梯次减负功能。协同做好脱贫不稳定户、边缘户及因疫情等原因致贫返贫户监测，落实新冠肺炎救治费用医保报销和财政补助政策。用好医保扶贫调度、督战、政策分析功能模块，动态监测攻坚进展。配合做好脱贫攻坚普查、脱贫摘帽县抽查、巡查督查等工作。加大贫困地区基金监管力度，着力解决贫困人口住院率畸高、小病大治大养及欺诈骗保问题。加强和规范协议管理，强化异地就医监管。

（九）研究医保脱贫攻坚接续工作。严格落实“四不摘”要求，过渡期内，保持政策相对稳定。对标对表脱贫攻坚成效考核和专项巡视“回头看”等渠道反馈问题，稳妥纠正不切实际的过度保障问题，确保待遇平稳过渡。结合健全重特大疾病医疗保险和救助制度，研究医保扶贫长效机制。

四、完善医保支付管理

（十）加强定点医药机构管理。完善绩效考核机制，形成基于协议管理的绩效考核方案及运行机制，将考核结果与医保基金支付挂钩，更好推进基本医疗保险定点医药机构的事中、事后管理工作。

（十一）推进医保支付方式改革。发挥医保支付在调节医疗服务行为、提高医保基金使用效率等方面的重要作用。普遍实施按病种付费为主的多元复合式支付方式，在30个城市开展疾病诊断相关分组（DRG）付费国家试点工作，加强过程管理，适应不同医疗服务特点。完善医保总额管理和重大疫情医保综合保障机制。

（十二）加强医保目录管理。逐步统一医保药品支付范围，建立谈判药品落实情况监测机制，制定各省增补品种三年消化方案，2020年6月底前将国家重点监控品种剔除出目录并完成40%省级增补品种的消化。控制政策范围外费用占比，逐步缩小实际支付比例和政策范围内支付比例的差距。

五、加强基金监督管理

（十三）加强基金监督检查。建立全覆盖式医保基金监督检查制度，全年组织开展两次医保基金监督检查。以医保经办机构 and 定点医疗机构为重点，分类推进医保违法违规行为专项治理，推进基金监管规范年建设，建立健全行政执法公示、执法全过程记录、重大执法决定法制审核等制度，推进规范执法。强化基金监管长效机制，以“两试点一示范”为抓手，健全监督举报、举报奖励、智能监管、综合监管、责任追究等措施，探索建立医疗保障信用体系，建立药品价格和招采信用评价制度。加强对承办大病保险商业保险机构的监督检查，建立健全考核评价体系，督促指导商业保险机构提高服务效能、及时兑现待遇。

（十四）加大市地级统筹推进力度。推进做实基本医保基金市地级统筹，已经建立基金市地级调剂金的要尽快实现统收统支，仍实行区县级统筹的少数地方要制定时间表、路线图，推进全市范围内基金共济，政策、管理、服务统一。衔接适应基本医保统筹层次，逐步推进市地范围内医疗救助政策、管理、服务统一。

（十五）加强基金运行分析。结合新冠肺炎疫情影响，完善收支预算管理，适时调整基金预算，增强风险防范意识，健全风险预警、评估、化解机制及预案。开展基金使用绩效评价，加强评价结果应用，强化支出责任和效率意识。实现数据统一归口管理，做好与承办大病保险的商业保险机构必要的信息交换，加强大病保险运行监测分析和风险评估。

六、加强经办管理服务

（十六）抓好参保缴费工作。全面实施全民参保计划，做好参保情况清查，提升参保信息质量，建成国家医保信息平台基础信息管理子系统，清理重复参保，稳定持续参保，减少漏保断保，实现应保尽保。加大重点人群参保扩面力度，清理户籍、居住证、学籍等以外的参保限制，杜绝发生参保空档期。在各地政府统一组织下，压实工作责任，强化参保征缴业务衔接协同，加强医保、税务部门间经办联系协作，有序衔接征缴职责划转，稳定参保缴费

工作队伍，做好参保缴费动员，提高效率和服务水平，便民高效抓好征收工作，确保年度参保筹资量化指标落实到位。创新宣传方式，拓展宣传渠道，调动群众参保缴费积极性。

（十七）推进一体化经办运行。推动市地范围内基本医保、大病保险、医疗救助“一站式服务、一窗口办理、一单制结算”。大力推进系统行风建设，根据深化“放管服”改革要求，全面落实《全国医疗保障经办政务服务事项清单》，完善经办管理服务流程，适应不同地区和人群特点，简化办事程序，优化窗口服务，推进网上办理，方便各类人群办理业务。加快落实异地就医结算制度，完善异地就医业务协同管理机制，继续推进国家平台统一备案试点工作，使符合条件的参保城乡居民享受统一的跨省异地就医结算服务。抓好新冠肺炎疫情相关费用结算工作，确保确诊和疑似病例待遇支付。

（十八）提升经办管理服务能力。加快构建全国统一的医疗保障经办管理体系，整合城乡医疗保障经办体系，建立统一的医疗保障服务热线，大力推进服务下沉，实现省、市、县、乡镇（街道）、村（社区）全覆盖。加强队伍建设，打造与新时代医疗保障公共服务要求相适应的专业队伍，探索市地级以上经办机构垂直管理体制。合理安排财政预算，保证医疗保障公共服务机构正常运转。

（十九）加快推进标准化和信息化建设。认真抓好15项信息业务编码标准的信息维护工作，组建编码标准维护团队，建立动态维护机制，加快推动编码测试应用工作。全力推进医保信息化平台建设，按照国家统一要求和标准，完成地方平台设计和应用系统部署实施。做好医保电子凭证的推广应用工作。保障平台建设过渡期内系统安全平稳运行。

七、做好组织实施

（二十）加强组织保障和宣传引导。城乡居民医疗保障工作关系到广大参保群众切身利益，要高度重视，加强组织领导，明确工作职责，积极应对疫情影响，确保任务落实，重点做好困难群众、失业人员等人群的相关医疗保障工作。各级医疗保障部门要抓好居民医保待遇落实和管理服务，财政部门要确保财政补助拨付到位，税务部门要做好居民个人缴费征收工作，各部门间要加强业务协同和信息沟通，做好宣传引导和舆情监测，合理引导预期，做好风险应对，重要情况及时报告。

国家医保局

财政部

国家税务总局

2020年6月10日

关于航空运输企业汇总缴纳增值税总分机构名单的通知

财税〔2020〕30号

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，国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局：

现将航空运输企业汇总缴纳增值税事宜通知如下：

本通知附件列明的航空运输企业总分机构，自列明的汇总纳税时间起，按照《总分机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》（财税〔2013〕74号）的规定计算缴纳增值税。

上述航空运输企业分支机构的预征率为1%。

附件：[航空运输企业总分机构名单](#)

财政部 税务总局

2020年6月4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/>

