

2020年所得税汇算政策运用及申报表填报技巧

奚老师 2020年

目录

第一部分：2020年所得税汇算政策运用及申报表填报技巧

第二部分：政府补助的财税处理

第一部分 重点讲授

- 1.结合2019年企业所得税最新政策，讲授2019年41号公告给企业所得税申报表的填写带来的变化；
- 2.讲授重点难点报表的填写，但与政府补助有关的报表我们放在第二个课题中介绍。

模块一：企业所得税申报表的主要变化及原因分析

国家税务总局公告2019年第41号《关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》

申报表填写变动的原因：税收政策调整

一、政策变动及对表格填写的影响

文件号	文件内容	对应表格填写变动
财会【2019】6号	2019年度一般企业财务报表格式	A000000企业所得税年度纳税申报基础信息表108采用一般企业财务报表格式（2019年版） A100000的第1～13行利润总额计算
财税【2019】13、总局公告【2019】23	小型微利企业	A107040《减免所得税优惠明细表》的第1行“减免所得税优惠明细表”

政策变动及对表格填写的影响

文件号	文件内容	对应表格填写变动
财税【2019】49	扶贫捐赠	A105070 《捐赠支出及纳税调整明细表》 全额扣除下单独列示扶贫捐赠
财税【2019】64	永续债	A105000 《纳税调整项目明细表》 特殊事项调整项目中新增“（六）发行永续债利息支出” A107010和A107011单独列支“永续债”的税收优惠情况

政策变动及对表格填写的影响

文件号	文件内容	对应表格填写变动
财税【2019】66	扩大固定资产加速折旧优惠政策适用范围	A105080《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》
财税【2019】72	保险企业佣金及手续费支出	<p>A105060《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》增加“保险企业手续费及佣金支出”一列</p> <p>A105000第23行“(十一)佣金和手续费支出(保险企业填写A105060)”</p>

政策变动及对表格填写的影响

文件号	文件内容	对应表格填写变动
财税【2019】85	金融企业贷款	A105020特殊行业准备金纳税调整 明细表
财税【2019】86	损失准备金	A105000第39行（三）特殊行业准 备金（填写A105120）

二、企业所得税年度纳税申报基础信息表的变化

【问题分析】 增值税加计抵减政策对企业所得税纳税申报表填写的影响

【账务处理】 生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理；实际缴纳增值税时，按**应纳税额**借记“**应交税费——未交增值税**”等科目，按**实际纳税金额**贷记“**银行存款**”科目，按**加计抵减的金额**贷记“**其他收益**”科目。

问题：“其他收益”属于什么类型的科目？

损益类；影响利润——体现在利润表上；

问题：企业所得税纳税申报主表“利润总额计算”部分是否有“其他收益”

行次	类别	项 目
1	利润总额 计算	一、营业收入(填写A101010\101020\103000)
2		减：营业成本(填写A102010\102020\103000)
3		税金及附加
4		销售费用(填写A104000)
5		管理费用(填写A104000)
6		财务费用(填写A104000)
7		资产减值损失
8		加：公允价值变动收益
9		投资收益
10		二、营业利润(1-2-3-4-5-6-7+8+9)
11		加：营业外收入(填写A101010\101020\103000)
12		减：营业外支出(填写A102010\102020\103000)
13		三、利润总额 (10+11-12)

3.其他收益对企业所得税汇算清缴的影响

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2019年度一般企业财务报表格式的通知》（**财会【2019】6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。

4. 如何做到前10行之间取消勾稽关系——企业所得税年度纳税申报基础信息表

基本经营情况（必填项目）

101 纳税申报企业类型（填写代码）		102 分支机构就地纳税比例（%）	
103 资产总额（填写平均值，单位：万元）		104 从业人数（填写平均值，单位：人）	
105 所属国民经济行业（填写代码）		106 从事国家限制或禁止行业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
107 适用会计准则或会计制度（填写代码）		108 采用一般企业财务报表格式（2019年版）——财会【2019】6	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
109 小型微利企业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否	110 上市公司	是（ <input type="checkbox"/> 境内 <input type="checkbox"/> 境外） <input type="checkbox"/> 否

什么感觉

很麻烦！

灵活的方法？

模块二：纳税调整信息表的变化及填写注意事项

A105000

A105060

A105070

A105080

A105020、A105040我们在第三个课题政府补助的财税处理中介绍

一、纳税调整项目明细表（A105000）

第1个变化：二、扣除类调整项目 23行：（十一）佣金和手续费支出（保险企业填写A105060）

除保险企业之外的其他企业直接填报本行；保险企业根据《广告费和业务宣传费等跨年度纳税调整明细表》(A105060)填报。——财税【2019】72号

第2个变化：扣除类调整项目 第30行填写说明

30.第30行“（十七）其他”：填报其他因会计处理与税收规定有差异需纳税调整的扣除类项目金额，**企业将货物、资产、劳务用于捐赠、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需纳税调整的金额填报在本行。**若第1列 \geq 第2列，第3列“调增金额”填报第1-2列金额。若第1列 $<$ 第2列，第4列“调减金额”填报第1-2列金额的绝对值。

第3个变化：四、特殊事项调整项目 增加42行（六）发行永续 债利息支出

本行填报企业发行永续债采取的税收处理办法与会计核算方式不一致时的纳税调整情况——财政部税务总局公告2019年第64号

二、视同销售税会差异及申报表填写

【案例分析】某企业将自产产品作为样品赠送给客户，产品生产成本为70万元，同类售价为100万元。请问如何进行财税处理？

【解析】

账务处理：

借：销售费用—业务宣传费 83万

 贷：库存商品 70万

 应交税费——应交增值税（销项税额） 13万

如何进行税务处理

1. 增值税：视同销售

2. 企业所得税：视同销售（A105010视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表）

视同销售收入：100——“一、视同销售（营业）收入”第3行“（二）用于市场推广或销售视同销售收入”

视同销售成本：70——“二、视同销售（营业）成本”第3行“（二）用于市场推广或销售视同销售成本”

问题与思考

问题：由于视同销售，导致应纳税所得额增加了30万（100-70），那么在企业所得税前允许扣除的销售费用是83万，还是113万？

解析：

113万

在会计账务处理上记载的是83万，另外30万如何体现？

A105000 纳税调整项目明细表“二、扣除类调整项目”

第30行“（十七）其他”：填报其他因会计处理与税收规定有差异需纳税调整的扣除类项目金额，**企业将货物、资产、劳务用于捐赠、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需纳税调整的金额填报在本行。**

后续问题

一般情况下广告费、业务宣传费：不得超过销售营业收入的15%
未来填写A105060时应该填写83万？还是113万？

A105060的填写说明：第1行“一、本年支出”：填报纳税人计入本年损益的支出金额。

是否存在问题？

类似的问题：对武汉肺炎进行捐赠，如何处理？

三、永续债的税收政策及纳税调整

财税【2019】64《关于永续债企业所得税政策问题的公告》：二选一

可以适用股息、红利
企业所得税政策

(1) 发行方和投资方均为居民企业的，永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定；

(2) 同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除。

发行**符合规定条件**的
永续债，也**可以按照**
债券利息适用企业所
得税政策

(1) 发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除；(2) 投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税

税会差异——A105000的第42行“（六）发行永续债利息支出”调整

当永续债发行方会计上按照债务核算，税收上适用股息、红利企业所得税政策时

第1列“账载金额”填报支付的永续债利息支出计入当期损益的金额

第2列“税收金额”填0

永续债发行方会计上按照权益核算，税收上按照债券利息适用企业所得税政策时

第1列“账载金额”填0

第2列“税收金额”填报永续债发行方支付的永续债利息支出准予在企业所得税税前扣除的金额。

A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表

1	一、免税收入 (2+3+9+...+16)
3	(二) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税 (4+5+6+7+8)
4	1.一般股息红利等权益性投资收益免征企业所得税 (填写A107011)
5	2.内地居民企业通过沪港通投资且连续持有H股满12个月取得的股息红利所得免征企业所 得税 (填写A107011)
6	3.内地居民企业通过深港通投资且连续持有H股满12个月取得的股息红利所得免征企业所 得税 (填写A107011)
7	4.居民企业持有创新企业CDR取得的股息红利所得免征企业所得税 (填写A107011)
8	5.符合条件的永续债利息收入免征企业所得税 (填写A107011)

A107011符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资 收益优惠明细表

9	其中：直接投资或非H股票投资
10	股票投资—沪港通H股
11	股票投资—深港通H股
12	创新企业CDR
13	永续债

四、A105050职工薪酬纳税调整明细表

中国联通 HD 4G 中国移动 HD 4G 52% 下午3:30

< 返回

任职受雇信息

A105050未变化，但是2019年个人所得税发生变化。

(一) 本表的风险

1. 个人所得税APP全面运行后，被个人举报的风险；

2. 企业所得税中的职工薪酬、个人所得税中工资薪金、社保基数比对的风险



职务：-

任职受雇日期：-

离职日期：-

北京国家会计学院

统一社会信用代码：12100000717800195F

职务：-

任职受雇日期：2005-01-01

离职日期：-

薪酬风险

2019年11月1号金税三期正式上线，税务机关正在通过金税三期比对虚报工资行为：

- 1.单位人员工资全部为5000元，每月不变动，明显做假，明显财务不作为。每月工资应有变化，人员偶有变动。
- 2.利用退休人员避税，退休人员不要超70岁，一般退休人员比例不要超过半数。
- 3.收入几千万，员工只有一二个，或很少收入或无收入，员工几十号人，有很大做假可能，收入一定要与员工人数配比
- 4.员工工资一定要通过银行卡发放，用现金发放工资风险很大!!!
- 5.全部员工未买社保，高工资全部买最低档社保将是下一阶段检查对象。
- 6.公司高管，高收入行业及员工全部不交个税，如律师，高校教师，事务所合伙人，行政事业单位一次性发放的奖金等也是重点关注对象。
- 7.高工资人员分拆几个人工资了，系统也会比对

(二) 劳动合同与劳务合同的区别

	劳动合同	劳务合同
1.主体不同	<p>提供劳动一方只能是自然人。</p> <p>接受劳动的一方为单位，提供劳动的一方是自然人。</p>	<p>提供劳动一方主体的多样性。</p> <p>可以双方都是单位，也可以双方都是自然人，还可以一方是单位，另一方是自然人</p>
2.双方当事人关系不同	<p>雇员须遵守用人单位的规章制度，双方之间具有领导与被领导、支配与被支配的隶属关系</p>	<p>一方无须成为另一方成员即可为需方提供劳动，双方之间的地位自始至终是平等的</p>
3.承担劳动风险责任的主体不同	<p>劳动者与单位存在隶属关系。在提供劳动过程中的风险责任须由用人单位承担</p>	<p>提供劳动的一方有权自行支配劳动，因此劳动风险责任自行承担。</p>

劳动合同与劳务合同的区别

	劳动合同	劳务合同
4.法律干预程度不同	工资按劳分配。 工资除当事人自行约定数额外，其他如最低工资、工资支付方式等都要遵守法律、法规的规定	劳务费 ，主要由双方当事人自行协商价格及支付方式等，国家法律不过分干涉。
5.适用法律和争议解决方式不同	劳动合同纠纷属于 劳动法 调整，要求采用 仲裁前置 程序	民事合同的一种，受 民法及合同法 调整，故因劳务合同发生的争议由 人民法院审理

1.非全日制用工

- (1) 性质界定：劳动合同？劳务合同？
- (2) 个人所得税税目：工资薪金
- (3) 入账原始凭证：工资单
- (4) 社会保险的缴纳：单位需要缴纳工伤保险

(2) 临时工、季节工的税务处理

【案例分析】 税务机关在对某企业2018年度纳税情况检查中发现，该企业将2018年全年“**非雇佣**”的临时工工资作为企业发生的工资、薪金支出在当年企业所得税汇算清缴时做了税前扣除，企业所列工资总额中支付临时用工人员工资共计12万元。

对此，**税务机关认为，没有取得合法有效的发票，不得在税前扣除，应纳税调整增加该企业该年度的企业所得税应纳税所得额，如有补缴税款应加收滞纳金，同时应按《征管法》的规定进行处罚。**

临时工、季节性用工的企业所得税

国家税务总局公告【2012】15号 关于企业所得税应纳税所得额
若干税务处理问题的公告

企业因雇用**季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员**所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

此处的临时工、季节工：应该与企业签订劳动合同

签订劳动合同	入账凭证：工资单（表）
签订劳务合同	入账凭证：发票 小额零星：收款凭证+内部凭证

(三) 向非本单位职工支付的劳务费用如何进行税务处理

1. 支付给职工的工资与劳务人员的劳务费有何不同？

	员工工资	劳务人员劳务报酬
增值税	非经营活动，不征收增值税	经营活动（？），征收增值税
入账凭证	工资单（表）	发票（增值税立法会带来什么变化？） 收款凭证+内部凭证
个税	工资薪金——累计预扣法	劳务报酬——除另有规定外，按次
	年度终了汇算清缴	

2018年28号公告：税前扣除凭证管理

对方为**依法无需办理税务登记的单位**或者从事**小额零星经营业务**的个人

以税务机关**代开的发票或者收款凭证及内部凭证**作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。

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

自然人是否可以适用按期纳税的起征点？——2019.3.15

【网友587542】 如何理解按次纳税和按期纳税？

【国家税务总局货物和劳务税司副司长 张卫】

按次纳税和按期纳税，以是否办理税务登记或者临时税务登记作为划分标准。凡办理了税务登记或临时税务登记的小规模纳税人，月销售额未超过10万元（按季申报的小规模纳税人，为季销售额未超过30万元）的，都可以按规定享受增值税免税政策。**未办理税务登记或临时税务登记的小规模纳税人，除特殊规定外，则执行《增值税暂行条例》及其实施细则关于按次纳税的起征点有关规定，每次销售额未达到500元的免征增值税，达到500元的则需要正常征税。对于经常代开发票的自然人，建议主动办理税务登记或临时税务登记，以充分享受小规模纳税人月销售额10万元以下免税政策。**

增值税法征求意见稿又怎么说的？

增值税起征点为季销售额30万元。

销售额未达到增值税起征点的单位和个人，不是本法规定的纳税人；销售额未达到增值税起征点的单位和个人，可以自愿选择依照本法规定缴纳。

2.如果个人已经代开发票，单位向个人支付款项是否需要扣缴个税？

取决于代开发票的具体情况。

代开发票时在备注栏或者随发票附带的“完税凭证”上应该注明

:

增值税；

城建及附加；

个人所得税——应该注明个税的税目

存在的问题：各地备注不清楚

(1) 如果代开发票时税局已按**经营所得核定征收个税**

支付方无需扣缴个税；

原因：

a.经营所得：自行申报，无法扣缴申报；

b.代开发票时往往已经核定征收个税。

如黑龙江省税务局2019年1号公告：对未办理税务登记证件，**临时从事生产、经营的自然人纳税人**，在申请开具发票时，对其取得的经营所得，统一按开具发票金额（不含增值税）的**1.3%核定征收**个人所得税。

(2) 如果是劳务报酬所得，如何处理？

本省如何规定的？

黑龙江省税务局关于自然人申请代开发票个人所得税有关问题的公告（2019年1号）

广西壮族自治区税务局关于自然人申请代开发票个人所得税有关问题的公告（2019年4号）

新疆维吾尔自治区税务局关于自然人代开发票个人所得税有关问题的公告（2019年5号）

.....

如果未扣缴，如何处理？

自然人取得**劳务报酬所得、稿酬所得和特许权使用费所得**申请代开发票的，在代开发票环节**不再征收个人所得税**。代开发票单位(包括税务机关和接受税务机关委托代开发票的单位)在发票备注栏内统一注明“**个人所得税由支付人依法扣缴**”扣缴义务人应扣未扣税款的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定处理；

扣缴义务人向自然人支付上述所得时，应依法扣缴个人所得税，并进行全员全额扣缴申报。自然人取得应税所得，扣缴义务人未扣缴税款的，应按有关规定办理自行申报。

扣缴义务人、纳税人未按规定履行义务的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关法律法规的规定追究法律责任。

强调：取得以自然人名义到税局代开的发票

一定要关注备注栏：如果注明了由支付方扣缴个税，一定要履行扣缴义务。

(四) 离职补偿的税务处理

1. 企业所得税

允许在税前扣除；但不作为计算三项经费等的基数；填入A105050的“九、其他”

2. 个人所得税

(1) 在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分，免征个人所得税；

(2) 超过3倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。

五、A105060 《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》

增加第2列：保险企业手续费及佣金支出

财税【2019】72号：

自2019.1.1起，保险企业发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出，不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的**18%（含本数）**的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；**超过部分，允许结转以后年度扣除。**

因此保险企业先填写A105060，再转入A105000的第23行

A105000的第23行

保险企业	<p>先填写：《广告费和业务宣传费等跨年度纳税调整明细表》(A105060)填报</p> <p>第1列“账载金额”=A105060第1行第2列。</p> <p>第2列“税收金额”</p> <p>(1) 表A105060第2列第3行(本年符合条件的支出) > 第2列第6行(本企业计算的扣除限额) :第6行</p> <p>(2) 否则：A105060第2列第3行+第2列第9行(本年扣除的以前年度结转额)</p>
其他企业	直接填报本行

六、A105070捐赠支出及纳税调整明细表

在全额扣除中专门增加一项：扶贫捐赠

全额扣除的要求：必须拿到符合规定的捐赠票据

扶贫捐赠——财税【2019】49号

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**。在政策执行期限内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用上述政策。

“目标脱贫地区”包括832个国家扶贫开发工作重点县、集中连片特困地区县（新疆阿克苏地区6县1市享受片区政策）和建档立卡贫困村。

企业在2015年1月1日至2018年12月31日期间已发生的符合上述条件的扶贫捐赠支出，尚未在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的部分，可执行上述企业所得税政策。

新冠肺炎中：鼓励公益捐赠的税收政策——4项

1.无偿捐赠应对疫情的货物**免征**增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加

财税【2020】9号、总局公告【2020】4号

自2020年1月1日起，**单位和个体工商户**将自产、委托加工或购买的货物，通过公益性社会组织和县级以上人民政府及其部门等国家机关，或者直接向承担疫情防治任务的医院，无偿捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的，免征增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加；

注意**进项税额转出**问题；

不能开专票，只能开普票。

三、鼓励公益捐赠的税收政策——4项

2.通过公益性社会组织或县级以上人民政府及其部门等国家机关捐赠应对疫情的**现金和物品**允许**企业所得税或个人所得税税前全额扣除**

企业所得税：A105070

个人所得税：在综合所得、分类所得中扣除

问题：直接捐赠允许扣除吗？

3.直接向承担疫情防治任务的医院捐赠应对疫情物品允许企业 所得税或个人所得税税前全额扣除

自2020年1月1日起，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**，允许在计算企业所得税或个人所得税应纳税所得额时全额扣除。

注意：物品，不包括现金

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，并留存备查。

承担疫情防治任务的医院接受的捐赠，应专项用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控工作，不得挪作他用。

(1) 企业所得税：A105070 《捐赠支出及纳税调整明细表》

① 捐赠的三种类型：

非公益性捐赠（不得扣除）、**全额扣除**的公益性捐赠（**含扶贫捐赠**）、**限额扣除**的公益性捐赠（不超过利润总额的12%）

② 注意事项：

a. 直接捐赠不得扣除，但此次有特殊——直捐给承担疫情防治任务的**医院**
允许扣除；

b. 公益性捐赠的界定：通过县级以上人民政府及部门、公益性社会团体
(每年更新，国家级和省级)

问题：通过韩红爱心慈善基金会的捐赠能否在税前扣除？

韩红爱心慈善基金会

韩红女士发起，于2012年5月9日在北京市民政局登记注册成立，于**2019年8月8日正式获得慈善组织公开募捐资格**，是具有独立法人资格的地方性公募基金会。

c.与之关联的：扶贫捐赠——财税【2019】49号

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**。在政策执行期限内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用上述政策。

“目标脱贫地区”包括832个国家扶贫开发工作重点县、集中连片特困地区县（新疆阿克苏地区6县1市享受片区政策）和建档立卡贫困村。

企业在2015年1月1日至2018年12月31日期间已发生的符合上述条件的扶贫捐赠支出，尚未在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的部分，可执行上述企业所得税政策。

问题探讨

【案例分析】 某生产医用口罩的企业2020年2月将自产的10万只医用口罩捐赠给了武汉协和医院等，该口罩生产成本为15万元，同类产品市场售价20万元。请问如何进行税务处理？

【解析】

- 1.如何捐赠：直接捐赠？通过公益性社团？县级以上人民政府与部门
- 2.如果属于公益性捐赠
 - (1) 增值税：免税
 - (2) 企业所得税：视同销售；公益性捐赠全额扣除

3.账务处理

借：营业外支出 15万元

贷：库存商品 15万元

4.企业所得税申报表的填写

A105010 视同销售收入 20万；视同销售成本 15万

A105000 扣除类调整项目 第30行“（十七）其他”：企业将货物、资产、劳务用于捐赠、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需纳税调整的金额填报在本行。

其他 账载金额 15 税收金额 20万 纳税调减 5万

A105070 二、全额扣除的公益性捐赠；账载金额和税收金额均为15万

如果是征收增值税的、限额扣除的公益性捐赠

账务处理

借：营业外支出 17.6万元

 贷：库存商品 15万元

 应交税费——应交增值税（销项税额） 2.6万

如果是征收增值税的、限额扣除的公益性捐赠

A105010 视同销售收入 20万；视同销售成本 15万

A105000 扣除类调整项目 第30行“（十七）其他”：企业将货物、资产、劳务用于捐赠、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需纳税调整的金额填报在本行。

其他 账载金额 17.6 税收金额 22.6万 纳税调减 5万

A105070 限额扣除的公益性捐赠

本年 账载金额 17.6万

出现的问题：5万元的捐赠支出未受到限额的限制，直接在税前扣除了

(2) 个人所得税

公益性捐赠支出：限额扣除（应纳税所得额的30%）、**全额扣除**

通过农村义务教育基金会、宋庆龄基金会、中国福利会、**中国红十字会**等，个人向其捐赠的所得，按照规定可以在计算个人应纳税所得时**全额税前扣除**；

韩红爱心基金会：

用于新型冠状病毒感染肺炎等全额扣除项目的：全额扣除

其他的：限额扣除

个税改革后，捐赠如何扣除（扣除顺序）

【案例分析】A是一位热心公益的企业家，在单位有工资薪金所得500000元，全年奖120000元，在其他单位有劳务报酬200000元，除公益性捐赠外的扣除额为80000元；还有股息红利所得1000000元，A通过某基金会向新型冠状病毒感染肺炎捐赠200000元。请问如何在个人所得税前扣除？

【分析】财税【2019】99号《关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》

纳税人**自行决定在综合所得**（工资、劳务、稿酬、特许权使用费）、**分类所得**（财产租赁、财产转让、偶然所得、利息股息红利所得）、**经营所得**中扣除的公益捐赠支出的顺序

① 如何选择：税收负担高低

全年奖单独计税；适用税率10%

综合所得的应纳税所得额=500000+150000×80%-80000=540000

(元)

综合所得适用税率：30%

股息红利：20%

请问该纳税人应该选择在哪个项目扣除？

②选择在综合所得扣除时，既有工资薪金，又有劳务报酬，怎么办？

a.工资薪金所得：可选择在**预扣预缴**时扣除，也可选择在**年度汇算清缴**时扣除

选择在预扣预缴时扣除的，应按照**累计预扣法**计算扣除限额。

b.劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费：预扣预缴时不扣除公益捐赠支出，统一在汇算清缴时扣除。

c.居民个人取得全年一次性奖金、股权激励等所得，且按规定采取不并入综合所得而**单独**计税方式处理的，公益捐赠支出扣除比照本公告分类所得的扣除规定处理。

③分类所得中扣除捐赠支出

可在捐赠**当月**取得的分类所得中扣除。**当月分类所得应扣除未扣除**的公益捐赠支出，可以按照以下规定**追补扣除**：

扣缴义务人已经代扣但尚未解缴税款的

居民个人可以向扣缴义务人提出追补扣除申请，退还已扣税款

扣缴义务人已经代扣且解缴税款的

居民个人可以在公益捐赠之日起**90日内**提请扣缴义务人向征收税款的税务机关办理更正申报追补扣除，税务机关和扣缴义务人应当予以办理

居民个人自行申报纳税的

可以在公益捐赠之日起**90日内**向主管税务机关办理更正申报追补扣除

居民个人捐赠当月有多项多次分类所得的，应先在其中一项一次分类所得中扣除。已经在分类所得中扣除的公益捐赠支出，不再调整到其他所得中扣除。

④在经营所得中扣除公益捐赠支出

- a.经营所得采取核定征收方式的，不扣除公益捐赠支出；查账征收可以扣除
- b.在经营所得中扣除公益捐赠支出的，可选择在**预缴税款**时扣除，也可以选择**在汇算清缴**时扣除。

鼓励公益捐赠的税收政策——4项

4.扩大捐赠免税进口范围（财税【2020】6号）

自2020年1月1日至2020年3月31日，对捐赠用于疫情防控的进口物资，免征进口关税和进口环节增值税、消费税。

（1）进口物资增加**试剂，消毒物品，防护用品，救护车、防疫车、消毒用车、应急指挥车。**

（2）**免税范围**增加国内有关政府部门、企事业单位、社会团体、个人以及来华或在华的外国公民从境外或海关特殊监管区域进口并直接捐赠；境内加工贸易企业捐赠。

4.扩大捐赠免税进口范围（财税【2020】6号）

（3）**受赠人增加省级民政部门或其指定的单位。省级民政部门将指定的单位名称函告所在地直属海关及省级税务部门。**

（4）**已征收的应免税款予以退还。**

a.已征税进口且**尚未申报增值税进项税额抵扣的**，可凭主管税务机关出具的《**防控新型冠状病毒感染的肺炎疫情进口物资增值税进项税额未抵扣证明**》，向海关申请办理**退还已征进口关税和进口环节增值税、消费税手续**；

b.**已申报增值税进项税额抵扣的**，仅向海关申请办理退还已征进口关税和进口环节消费税手续。有关进口单位应在**2020年9月30日前**向海关办理退税手续。

（5）**先登记放行，再按规定补办相关手续。**

七、A105080 资产折旧、摊销及纳税调整明细表

财税【2019】66号《关于扩大固定资产加速折旧优惠政策适用范围的公告》

自2019年1月1日起，将原有的6大行业、四大领域18个重点行业的加速折旧政策扩大至**全部制造业**领域。

享受特殊加速折旧政策的行业

2014年：6大行业：对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业

2015年：轻工、纺织、机械、汽车四个领域18个重点行业

2019年：全部制造业领域

特殊政策

1.新购进的固定资产：允许按规定年限的60%缩短折旧年限，或采取双倍余额递减等加速折旧方法；

2.其他企业：新购进**专门用于**研发的仪器、设备

上述企业小型微利企业**新购进的研发和生产经营共用**的仪器设备

单位价值 ≤ 100 万元：允许**一次性**计入当期成本费用在税前扣除

单位价值 > 100 万元：可按60%比例缩短折旧年限，或采取双倍余额递减等方法加速折旧

模块三：税收优惠表格的变化及填写

A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表

(一) A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表

1.符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税
新增3项明细内容

2.将原有的”(三)符合条件的非营利组织的收入免征企业所得税、(四)科技企业孵化器、(五)国家大学科技园“合并为“(三)符合条件的非营利组织的收入免征企业所得税”

6	(三) 符合条件的非营利组织的收入免征企业所得税	
7	(四) 符合条件的非营利组织(科技企业孵化器)的收入免征企业所得税	
8	(五) 符合条件的非营利组织(国家大学科技园)的收入免征企业所得税	

A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表

3	(二) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税 (4+5+6+7+8)	相应政策
4	1.一般股息红利等权益性投资收益免征企业所得税 (填写A107011)	
5	2.内地居民企业通过沪港通投资且连续持有H股满12个月取得的股息红利所得免征企业所得税 (填写A107011)	
6	3.内地居民企业通过深港通投资且连续持有H股满12个月取得的股息红利所得免征企业所得税 (填写A107011)	
7	4.居民企业持有创新企业CDR取得的股息红利所得免征企业所得税 (填写A107011)	
8	5.符合条件的永续债利息收入免征企业所得税 (填写A107011)	

A107011 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资 收益优惠明细表

其中：直接投资或非H股 票投资	
股票投资—沪港通H股	
股票投资—深港通H股	
创新企业CDR	财税【2019】52：创新企业境内发 行存托凭证
永续债	财税【2019】64

(二) A107040 减免所得税优惠明细表

1. 小型微利企业的条件？

行业	从事国家非限制和禁止行业 (市场准入负面清单2018年版)	数据来源于
年度应纳税所得额	≤300万元	主表A100000的第23行“五、应纳税所得额”以弥补亏损后的数字确定
从业人数	≤300人	A000000 企业所得税年度纳税申报基础信息表： 104从业人数 (填写平均值，单位：人)
资产总额	≤5000万元	103资产总额 (填写平均值，单位：万元)

税收优惠

年应纳税所得额 \leq 100
万元

应纳税额=应纳税所得额 \times 5%

100万元 $<$ 年应纳税所
得额 \leq 300万元

应纳税额=应纳税所得额 \times 10%-5万

如何填表

【案例分析】 某企业符合小型微利企业条件，纳税调整前所得150万，弥补以前年度亏损40万，请问2019年该企业应该缴纳多少企业所得税？如何填写申报表？

【分析】

无优惠时：应纳税额 = $(150 - 40) \times 25\% = 27.5$ (万元)

有优惠时：应纳税额 = $(150 - 40) \times 10\% - 5 = 6$ (万元)

少缴纳 = $27.5 - 6 = 21.5$ (万元)

A107040 减免所得税优惠明细表

行次	项 目	金 额
1	一、符合条件的小型微利企业减免企业所得税	215000

主表A100000

19		四、纳税调整后所得 (13-14+15-16-17+18)	1500000
20		减：所得减免 (填写A107020)	
21		减：弥补以前年度亏损 (填写A106000)	400000
22		减：抵扣应纳税所得额 (填写A107030)	
23		五、应纳税所得额 (19-20-21-22)	1100000
24	应纳税额计算	税率 (25%)	25%
25		六、应纳所得税额 (23 × 24)	275000
26		减：减免所得税额 (填写A107040)	215000
27		减：抵免所得税额 (填写A107050)	
28		七、应纳税额 (25-26-27)	60000

模块四：汇总纳税——A109000、109010

1. 总分公司、母子公司、项目部税务处理的不同

	母子公司	总分公司	项目部
增值税	各自纳税； 不得合并纳税	各自纳税； 可申请汇总	就地 预缴 增值税，而 非 纳税申报
企业所得税	各自纳税； 经 国务院 批准，才 可合并纳税	汇总纳税	总公司直属：收入 0.2%预缴 否则：不预缴

总分公司汇总纳税的规定

- 1.居民企业在中国境内**跨地区**（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，该居民企业为**汇总**纳税企业
统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库
总机构和**具有主体生产经营职能的二级分支机构**，就地分摊缴纳企业所得税。
- 2.居民企业在中国境内没有跨地区设立不具有法人资格分支机构，仅在同一省、自治区、直辖市和计划单列市内设立不具有法人资格分支机构的，其企业所得税征收管理办法，由各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局参照本办法制定。

3.以下二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税

- (1) 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；
- (2) 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；
- (3) 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；**
- (4) 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。

4.非法人分支机构视同独立纳税人的情形

以总机构名义进行生产经营的**非法人分支机构**，无法提供汇总纳税企业分支机构所得税分配表，也无法提供相关证据证明其二级及以下分支机构身份的，应**视同独立纳税人**计算并就地缴纳企业所得税，不执行汇总纳税的相关规定。

5.总分机构预缴税款情况

总机构：50%	就地预缴25%
	预缴中央国库税款25%
分支机构：50%	计算分摊比例时的权重：营业收入0.35；职工薪酬0.35；资产总额，0.30

企业所得税的税务处理：国税函[2010]156号

统一计算，分级管理，
就地预缴，汇总清算，
财政调库

总公司

项目实际经营收入
的0.2%就地预缴

二级分支机构

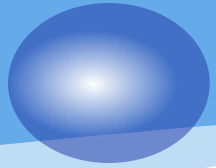
二级分支机构

项目部

项目部

项目部

不就地预缴，
并入二级分支机构



其他需要关注变化：报送资料的变化

申报享受**研发费用加计扣除政策**时，按照总局公告2018年第23号的规定执行，**不再填报**《研发项目可加计扣除研究开发费用情况**归集表**》和报送《“研发支出”辅助账**汇总表**》。《“研发支出”辅助账汇总表》由企业**留存备查**。



目录

第一部分：2020年所得税汇算政策运用及申报表填报技巧

第二部分：政府补助的财税处理

4个模块

模块一：政府补助财税处理的整体介绍

模块二：政府补助的增值税处理

模块三：与资产相关的政府补助的税务处理

模块四：与收益相关的政府补助的税务处理

模块一：政府补助财税处理的整体介绍

- 一、政府补助的界定
- 二、政府补助的财税问题

一、政府补助的界定

政府资本性投入	政府作为 所有者（股东） 投入到企业的资产—— 实收资本、资本公积	
政府购买服务	比如企业为政府修路、架桥—— 收入	
政府补助	企业从政府 无偿 取得货币性资产或非货币性资产	
	与 资产 相关的政府补助	企业取得的、用于购建或以其他方式形成 长期 资产的政府补助
	与 收益 相关的政府补助	除与资产相关的政府补助之外的政府补助 用于补偿企业已经发生或即将发生费用或者损失

关注：对于企业从政府取得的经济资源，在进行财税处理时需要**首先**界定业务性质

二、政府补助财税处理的整体情况

账务处理	企业会计准则第16号--政府补助（财会【2017】15号）——2017.6.12实施
企业所得税	财税【2011】70号 财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知
增值税	<p>《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—— 2020年1月1日废止</p> <p>国家税务总局公告2019年第45号《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》第7条——自2020年1月1日起施行</p>

(一) 政府补助账务处理的关键点

1. 政府补助准则（企业会计准则第16号）的适用范围

下列各项适用**其他**相关会计准则：

(1) 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。

(2) 所得税减免，适用《企业会计准则第18号——所得税》。

政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用本准则。

案例分析

某天然气集团按照政府限价向居民销售天然气，政府按照每立方米天然气0.3元给予该集团价格补贴。2020年1月收到天然气价格补贴10000万元。请问如何进行财税处理？

【解析】

借：银行存款 10000万

贷：营业外收入？ ×

贷：主营业务收入 10000？ $10000 / 1.09$

是否贷：应交税费——应交增值税（销项税额） $10000 / 1.09 \times 9\%$

2019年12月31日之前和2020年1月1日之后有什么不同？

2.2017年新的政府补助准则的主要变化

(1) 核算方法的变化——将“总额法”调整为“总额法+净额法”

例如

原准则：与资产相关的政府补助——递延收益——营业外收入

新准则：与资产相关的政府补助，应当**冲减**相关资产的账面价值**或**
确认为递延收益。

(2) 核算科目的变化——将“营业外收支”调整为“其他收益”+“营业外收支”

与企业日常活动相关的政府补助

应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用

与企业日常活动无关的政府补助

应当计入营业外收支

案例分析

某化工企业要购买环保设备，2019年4月购买环保设备支出价款6000万元，增值税780万元。政府给予补助4000万元。

购入资产：

借：固定资产——环保设备 6000万

 应交税费——应交增值税（进项税额） 780万

贷：银行存款 6780万

收到补助时，原准则和新准则差别

	原准则	新准则	
取得补助时	借：银行存款 4000 贷：递延收益 4000	借：银行存款 4000 贷：递延收益 4000	借：银行存款 4000 贷：固定资产 4000
计提折旧	按照6000万元计提折旧	按照6000万元计提折旧	按照2000万元计提折旧
	资产使用期内，每个资产负债表日 借：递延收益 贷：营业外收入	资产使用期内，每个资产负债表日 借：递延收益 贷：其他收益	——

(3) “其他收益”对企业所得税纳税申报的影响

“其他收益”属于损益类项目，会出现在利润表中；

但企业所得税纳税申报主表：

通过“A000000企业所得税年度纳税申报基础信息表”的“**108采用一般企业财务报表格式（2019年版）**”选择“否”达到取消企业所得税纳税申报主表前10行勾稽关系的方式解决。

如何解决：A000000企业所得税年度纳税申报基础信息表

基本经营情况（必填项目）

101纳税申报企业类型（填写代码）		102分支机构就地纳税比例（%）	
103资产总额（填写平均值，单位：万元）		104从业人数（填写平均值，单位：人）	
105所属国民经济行业（填写代码）		106从事国家限制或禁止行业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
107适用会计准则或会计制度（填写代码）		108采用一般企业财务报表格式（2019年版）	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否
109小型微利企业	<input type="checkbox"/> 是 <input type="checkbox"/> 否	110上市公司	是（ <input type="checkbox"/> 境内 <input type="checkbox"/> 境外） <input type="checkbox"/> 否

其他收益对企业所得税汇算清缴的影响

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。

结论

中央军的路有点不太好走啊！算了，我还是当八路军，灵活作战吧！

于是：

其他收益——营业外收入

2.企业所得税处理的关键点——财税【2011】70号

专项用途财政性资金

其他用途财政性资金

专项用途财政性资金的条件

从**县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得**的应计入收入总额的财政性资金，凡符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。其条件为：

- (1) 企业能够提供资金拨付文件，且文件中规定该资金的专项用途；
- (2) 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- (3) 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

专项用途财政性资金VS其他财政性资金

	收取时	5年（60个月）内未发生支出且未缴回
专项用途财政性资金	不征税，调减	征税：计入取得该资金第六年的应税收入总额
	形成的成本费用、折旧、摊销：不得扣除，调增	允许扣除
其他财政性资金	征税，无需调整	
	形成的成本费用等，允许扣除	

专项用途财政性资金作为不征税收入对企业肯定有利吗？

【案例分析】某高新技术企业当期从政府部门取得200万元研发专项拨款，当年全部用于新产品设计费支出，在“管理费用——研发费用”科目单独核算归集。将该款项作为应税收入处理，与作为不征税收入处理相比，哪种对企业有利，为什么？

【解析】做征税收入处理更为合适。

如果作为不征税收入，那么它的成本费用不得税前扣除；如果作为征税收入，那么成本费用可以税前扣除，而且研发支出可以加计75%扣除， $200 \times 75\% = 150$ （万元），可以多扣除150万元。

3.政府补助的增值税——2019年45号公告

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

模块二：政府补助的增值税处理

2019.8.22 ~ 8.29，采招网www.bidcenter.com.cn

三大家航空公司：南航、国航、东航

航线补贴收入、退票费及手续费收入、逾期票证收入增值税适用的税务顾问服务招标公告

项目总限价：300万

销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产。

销售额，是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用。

由于业务的复杂性，航空公司收取的**航线补贴收入、退票费及退票手续费收入、逾期票证收入是否提供增值税应税服务行为**，有待于进一步寻求税务理论及法律的支持。

一、政府补助是否征收增值税的前世今生

1. 第一阶段 2016.4.30之前

增值税暂行条例实施细则

国家税务总局2013年3号公告关于中央财政补贴增值税有关问题的公告

【案例分析】某天然气集团按照政府限价向居民销售天然气，2013年政府按照每立方米天然气0.3元给予该集团价格补贴。2014年1月收到天然气价格补贴10000万元。请问是否征收增值税？

电力、供水……

【观点交锋】

	税务机关认为征税的理由	纳税人认为不缴纳增值税的理由
<p>增值税暂行条例实施细则</p>	<p>销售额：价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费</p>	<p>向购买方</p>
<p>总局公告2013年第3号 关于中央财政补贴增值税有关问题的公告</p>	<p>按照现行增值税政策，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。</p>	<p>不征收≠免征</p>

2.第二阶段：2016.5.1～2019.12.31

两个代表文件

(1) 财税【2016】36号：关于全面推开营业税改征增值税试点的通知
价外费用，是指价外收取的各种性质的收费

变化？**去掉“向购买方”**

(2) 财会【2017】15号（企业会计准则第16号——政府补助）

第五条 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。

3.第三阶段：2020.1.1之后

代表事件

(1) 增值税法征求意见稿 (2019.11.27 ~ 2019.12.26)

销售额，是指纳税人**发生应税交易**取得的**与之相关的对价**，包括全部货币或者非货币形式的经济利益，不包括按照一般计税方法计算的销项税额和按照简易计税方法计算的应纳税额。

(2) 国家税务总局公告2019年第45号《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》第7条

自2020年1月1日正式实施，开启了对财政补贴征税的模式

二、现行政府补助的类别——从对增值税的影响分类

类型	举例	特点
价格补贴	新能源汽车、天然气、 电力……	<ul style="list-style-type: none"> (1) 发生应税行为； (2) 与产品销售量、销售额直接相关； (3) 征税的最大障碍：总局2013年3号公告
与资产有关的补贴	企业购置环保设备补贴、 影院新建放映厅……	未发生应税行为；不应该征收增值税
其他与企业盈亏相关的	亏损补贴、PPP项目可 行性补助、航线补贴、 研发补助……	<ul style="list-style-type: none"> (1) 到底补的是什么？价格？成本？ (2) 是否征收增值税存在争议

三、现行政府补助的增值税税务处理——公告2019年第45号

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

相关规定

1.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。

2.自2020年1月1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。

3.《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）自2020.1.1废止。

不同类别的政府补助的增值税税务处理

类型	增值税税务处理
价格补贴	征收增值税； 2019.12.31之前，中央财政补贴，不征收，如果已经缴纳，开具红字发票冲减；2020.1.1之后，无论中央财政补贴还是地方财政补贴，只要与销售量、销售额直接挂钩，需要缴纳。
与资产有关的补贴	不征收增值税
其他与企业盈亏相关的	只要不是与 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：不征收增值税

模块三：与资产相关的政府补助的财税处理

- 一、与资产相关的政府补助的财税处理要点
- 二、总额法下税会差异及申报表填写
- 三、净额法下税会差异及申报表填写

与资产相关的政府补助的界定

企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助

一、与资产相关的政府补助的财税处理要点

(一) 账务处理

方法	与日常活动相关	与日常活动无相关
总额法	递延收益——其他收益	递延收益——营业外收入
净额法	冲减资产账面价值	冲减资产账面价值

(二) 增值税

企业在取得补贴时未发生增值税应税行为，该补贴与销售量、销售额不直接挂钩，无需缴纳增值税。

(三) 企业所得税

	收取时	5年（60个月）内未发生支出且未缴回
专项用途财政性资金	不征税，调减	征税：计入取得该资金第六年的应税收入总额
	形成的成本费用、折旧、摊销：不得扣除，调增	允许扣除
其他财政性资金	征税，无需调整	
	形成的成本费用等，允许扣除	

二、总额法下税会差异及申报表填写

【案例分析】 甲公司于2018年12月10日收到政府财政拨款600万元，用于购买经营用大型节能节水设备1台。2018年12月28日，用银行存款购入不需要安装大型设备，实际成本为960万元，使用寿命为10年，按直线法计提折旧，无残值。假定不考虑相关税费。账务处理如下：

账务处理

收到款项	借：银行存款 600 万 贷：递延收益 600 万
购入设备	借：固定资产 960万 贷：银行存款 960万
计提折旧（自2019年1月1日计提折旧）	每月折旧=960 ÷ 10 ÷ 12=8万 借：制造费用 8万 贷：累计折旧 8万 递延收益=600 ÷ 10 ÷ 12=5万 借：递延收益 5万 贷：其他收益 5万

(一) 属于专项用途财政性资金

不征税收入

1.收入上：2019~2028年，每年纳税调减

A105040 专项用途财政性资金纳税调整明细表

行次	项目	取得年度	财政性资金	其中：符合不征税收入条件的财政性资金	
				金额	其中：计入本年损益的金额
				3	4
6	本年		6000000	6000000	600000
7	合计 (1+2+3+4+5+6)	*			600000

转入A105000纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+...8+10+11)	*	*		
8	(七) 不征税收入	*	*		600000
9	其中：专项用途财政性资金 (填写A105040)	*	*		600000

2.成本费用角度

与不征税收入形成的成本费用、折旧、摊销：不得扣除，调增

(1) 会计上：折旧96万

(2) 税收上折旧： $(960-600) / 10 = 36$ 万

纳税调增60万

A105080 资产折旧、摊销及纳税调整明细表

行次	项目	账载金额			税收金额					纳税调整 金额
		资产原值	本年折旧、 摊销额	累计 折旧、 摊销 额	资产计税 基础	税收折旧、 摊销额	享受加速折 旧政策的资 产按税收一 般规定计算 的折旧、摊 销额	加速折旧、 摊销统计 额	累计折旧、 摊销额	
		1	2	3	4	5	6	7=5-6	8	9(2-5)
		9600000	960000		3600000	360000				600000

转入A105000纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金 额
		1	2	3	4
31	三、资产类调整项目 (32+33+34+35)	*	*		
32	(一) 资产折旧、摊销 (填写A105080)			600000	

感觉很麻烦！

- 1.收入：每年纳税调减60万
- 2.折旧：每年纳税调增60万
- 3.折腾：整个资产使用期

(二) 其他财政性资金

征税收入

1. 会计上：分期确认收入
2. 税收上：取得时一次性确认收入
3. 如何纳税调整：
还是用A105040吗？
A105020

A105020 未按权责发生制确认收入纳税调整明细表——2019年

行次	项 目	合同金额 (交易金 额)	账载金额		税收金额		纳税调整 金额
			本年	累计	本年	累计	
		1	2	3	4	5	6 (4-2)
9	三、政府补助递延 收入 (10+11+12)						
11	(二) 与资产相 关的政府补助	6000000	600000	600000	6000000	6000000	5400000

转入A105000纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+...8+10+11)	*	*		
3	(二) 未按权责发生制 原则确认的收入 (填写 A105020)			5400000	

之后9年2020~2028年——A105020 未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

行次	项 目	合同金额 (交易金 额)	账载金额		税收金额		纳税调整 金额
			本年	累计	本年	累计	
			1	2	3	4	
9	三、政府补助递延 收入 (10+11+12)						
11	(二) 与资产相 关的政府补助	6000000	600000	1200000~ 6000000	0	6000000	-600000

转入A105000纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+...8+10+11)	*	*		
3	(二) 未按权责发生制 原则确认的收入 (填写 A105020)				600000

三、净额法下税会差异及申报表填写

【案例分析】 甲公司于2018年12月10日收到政府财政拨款600万元，用于购买经营用大型节能节水设备1台。2018年12月28日，用银行存款购入不需要安装大型设备，实际成本为960万元，使用寿命为10年，按直线法计提折旧，无净残值。假定不考虑相关税费。账务处理如下：

账务处理

收到款项	借：银行存款 600 万 贷：递延收益 600 万
购入设备	借：固定资产 960万 贷：银行存款 960万 同时 借：递延收益 600万 贷：固定资产 600万
计提折旧（自2019年1月1日计提折旧）	每月折旧=360 ÷ 10 ÷ 12=3万 借：制造费用 3万 贷：累计折旧 3万

(一) 属于专项用途财政性资金

无需调整！

很轻松！

对于专项用途财政性资金，我更愿意用净额法

但是当地国资委有可能不同意！

(二) 其他财政性资金

征税收入

1. 会计上：不确认收益，直接冲减资产价值

2. 税收上：取得时一次性确认收入

3. 如何纳税调整：A105020、A105080（会计上按360万折旧；税收上按960万计提折旧）

4. 总额法好像调整得还少一点哦！

结论

1. 专项用途财政性资金

考虑使用净额法；障碍：国资委可能不同意

2. 其他财政性资金

考虑使用总额法

模块四：与收益相关的政府补助的财税处理

除与资产相关的政府补助之外的政府补助

- 一、与收益相关的政府补助的财税处理要点
- 二、总额法下税会差异及申报表填写
- 三、净额法下税会差异及申报表填写

一、与收益相关的政府补助的财税处理要点

(一) 账务处理

方法	补偿已经发生成本费用或损失	补偿以后
		收到时计入递延收益
总额法	直接计入当期损益 ——营业外收入、其他收益	确认相关成本费用时， 递延收益 ——营业外收入、其他收益
净额法	冲减 相关成本费用	确认相关成本费用时， 冲减 相关成本费用

(二) 增值税

- 1.与销售量、销售额直接挂钩，缴纳增值税；
- 2.否则：无需缴纳

(三) 企业所得税

	收取时	5年（60个月）内未发生支出且未缴回
专项用途财政性资金	不征税	征税：计入取得该资金第六年的应税收入总额
	形成的成本费用、折旧、摊销：不得扣除	允许扣除
其他财政性资金	征税	
	形成的成本费用等，允许扣除	

二、总额法下税会差异及申报表填写

【案例分析】某企业2019年从政府部门取得200万元市场拓展资金，当年全部用于市场拓展，在“销售费用”科目单独核算归集。

账务处理

收到款项	借：银行存款 200万 贷：递延收益 200 万
支出时	借：销售费用 200万 贷：银行存款 200万 借：递延收益 200万 贷：其他收益 200万

(一) 属于专项用途财政性资金

不征税收入

1.收入上：纳税调减

A105040 专项用途财政性资金纳税调整明细表

行次	项目	取得年度	财政性资金	其中：符合不征税收入条件的财政性资金	
				金额	其中：计入本年损益的金额
		1	2	3	4
6	本年		2000000	2000000	2000000
7	合计 (1+2+3+4+5+6)	*			2000000

转入A105000纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+...8+10+11)	*	*		
8	(七) 不征税收入	*	*		2000000
9	其中：专项用途财政性资金 (填写A105040)	*	*		2000000

2.成本费用角度

与不征税收入形成的成本费用、折旧、摊销：不得扣除，调增

A105040（不是A105080）专项用途财政性资金纳税调整明细表

行次	项目	取得年度	财政性资金	本年支出情况	
				支出金额	其中：费用化支出金额
				1	2
6	本年	2019年	2000000	2000000	2000000
7	合计 (1+2+3+4+5+6)	*			2000000

转入A105000纳税调整项目明细表

项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
	1	2	3	4
二、扣除类调整项目	*	*		
(十二) 不征税收入用于支出所形成的费用	*	*	2000000	*
其中：专项用途财政性资金用于支出所形成的费用（填写A105040）	*	*	2000000	*

感觉很麻烦！

- 1.收入：纳税调减200万
- 2.扣除：纳税调增200万

(二) 其他财政性资金

征税收入

1. 会计上：取得时或者确认成本费用时确认其他收益或营业外收入

2. 税收上：取得时一次性确认收入

3. 与当期收益相关的政府补助：无差异

与以后年度收益有关的政府补助：在收入确认时间上有差异 A105020调整

三、净额法下税会差异及申报表填写

【案例分析】某企业2019年从政府部门取得200万元市场拓展资金，当年全部用于市场拓展，在“销售费用”科目单独核算归集。

账务处理

收到款项	借：银行存款 200万 贷：递延收益 200 万
支出时	借：销售费用 200万 贷：银行存款 200万 借：递延收益 200万 贷：销售费用 200万

(一) 属于专项用途财政性资金

无需调整！

很轻松！

对于专项用途财政性资金，我更愿意用净额法！

(二) 其他财政性资金

征税收入

1. 会计上：未确认收益，直接冲减成本费用
2. 税收上：取得时确认收入（纳税调增）；成本费用允许扣除（纳税调减）
3. 如何纳税调整：A105020、A105000扣除项目中的其他
4. 总额法好像调整得还少一点哦！

结论

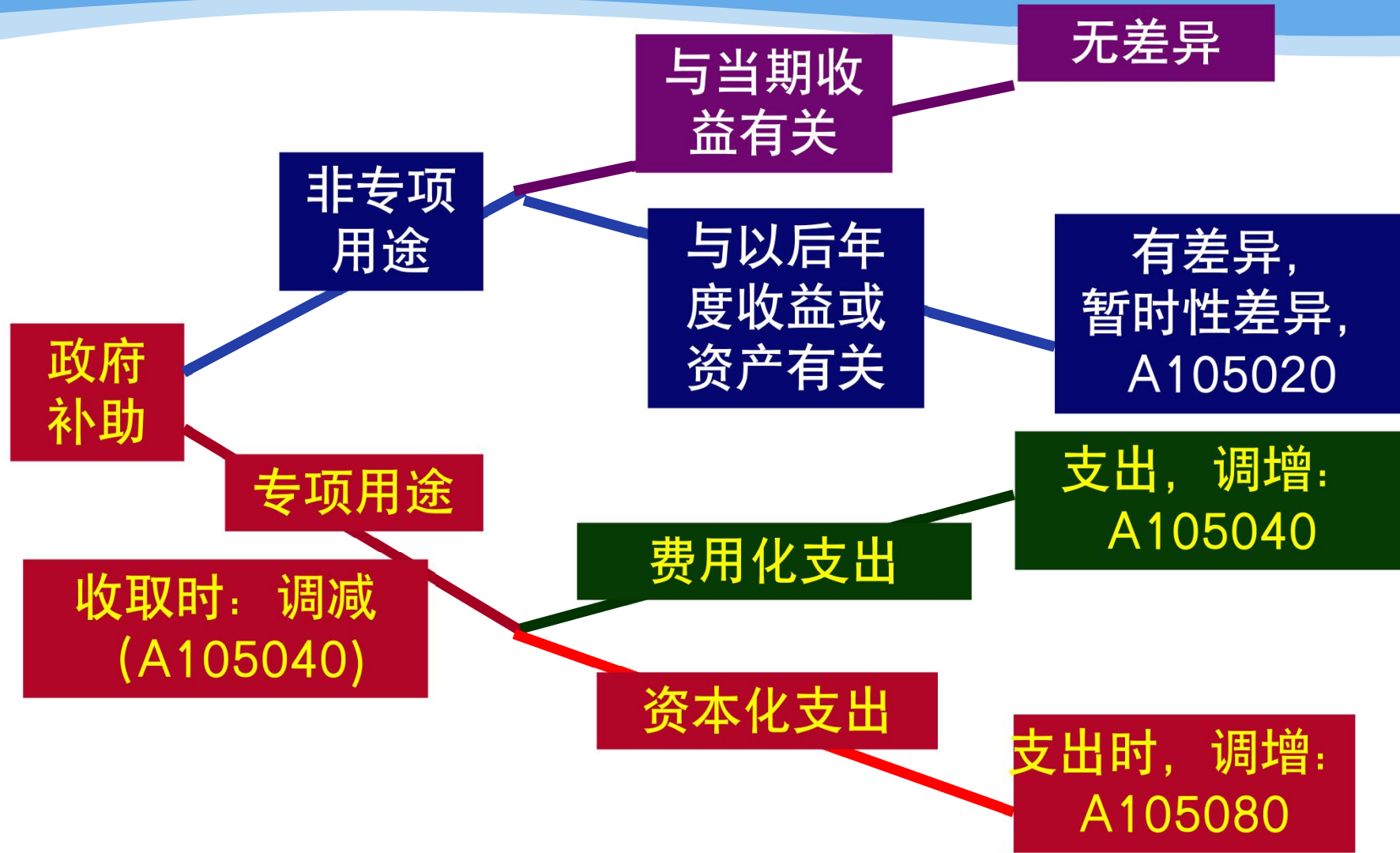
1.对于专项用途财政性资金

考虑使用净额法

2.对于其他财政性资金

考虑使用总额法

总结 1.总额法下税会差异



2.净额法下税会差异

税务处理	税会差异
专项用途财政性资金	净额法下税会无差异
其他用途财政性资金	无论是与资产相关的、还是与收益相关的： 都会增加税会差异

Thank You !

下一期预告：
共克时艰：如何定向提升财税管控的“战疫”能力

