

特殊时期优惠政策应用与规范 操作实务

张老师



主要内容：

- 一、分支机构企业所得税缴纳问题
- 二、2019版所得税申报表变化点
- 三、2020战疫情税收政策及要点解析



一、分支机构企业所得税缴纳问题

《中华人民共和国企业所得税法》第50条规定：“居民企业在中国境内设立不具有法人资格营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税”。

也就是说，如无**特殊规定**，总分机构企业所得税的**汇总纳税**，属于法理规定，不具备选择性。

什么是“汇总纳税”？

汇总纳税企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法

同省、自治区、直辖市内的跨地级市的分支机构企业所得税核算的规定：统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算。省去了“财政调库”的规定。

分支机构如何计算、缴纳企业所得税？

分支机构企业所得税的“五步法”



第一步	第二步	第三步	第四步	第五步
分清 分支机构	计算 分摊比例	计算 分摊税款	季度 预缴纳税	分摊 税额

第一步 分清需就地分摊缴纳企业所得税的分支机构

根据《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）第四条规定，**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。

其中，二级分支机构，是指汇总纳税企业**依法设立并领取非法人营业执照（登记证书）**，且总机构对其财务、业务、人员等直接进行**统一核算和管理**的分支机构。

同时，57号公告第十六条规定，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。



第二步 计算各分支机构分摊的比例

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，三因素的权重依次为0.35、0.35、0.30。

具体计算公式为：某分支机构分摊比例 = $(\text{该分支机构营业收入} \div \text{各分支机构营业收入之和}) \times 0.35 + (\text{该分支机构职工薪酬} \div \text{各分支机构职工薪酬之和}) \times 0.35 + (\text{该分支机构资产总额} \div \text{各分支机构资产总额之和}) \times 0.30$

第三步 计算各分支机构分摊的税额

汇总纳税企业按照《企业所得税法》规定汇总计算的企业所得税，包括预缴税款和汇算清缴应缴应退税款，50%在各分支机构间分摊，各分支机构根据分摊税款就地办理缴库或退库；50%由总机构分摊缴纳。

第四步 各分支机构按期季度预缴税款

企业所得税分月或者分季预缴，由总机构所在地主管税务机关具体核定。

汇总纳税企业应根据当期实际利润额，按照57号公告规定的预缴分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税预缴额，分别由总机构和分支机构就地预缴；在规定期限内按实际利润额预缴有困难的，也可以按照上一年度应纳税所得额的 $1/12$ 或 $1/4$ ，按照57号公告规定的预缴分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税预缴额，分别由总机构和分支机构就地预缴。

预缴方法一经确定，当年度不得变更。

第五步 分支机构根据总机构年度汇算清缴情况，分摊应缴或应退税额

汇总纳税企业应当自年度终了之日起五个月内，由总机构汇总计算企业年度应纳税所得税额，扣除总机构和各分支机构已预缴的税款，计算出应缴应退税款，按照57号公告规定的税款分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税应缴应退税款，分别由总机构和分支机构就地办理税款缴库或退库。

二、2019版所得税申报表变化点

《[关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告](#)》（国家税务总局公告2019年第41号），对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）》部分表单及填报说明（以下简称2019修订版申报表）进行了修订。

本公告适用于2019年度及以后年度企业所得税汇算清缴申报。

修订后的申报表看似复杂，实际上重点十分清楚：2019年税收优惠政策的变化点，即是填报要点。2019年出台的保险企业手续费及佣金支出、永续债、扶贫捐赠支出、污染防治第三方企业以及社区养老服务等新政策内容，均在2019修订版申报表中有所体现。

具体来说，41号公告修订了A000000、A105000、A105060、A105070、A107010、A107011、A107040等7个表单的样式及填报说明，修订了A100000、A105080、A106000、A107020、A108010等5个表单的填报说明。

1、保险企业手续费及佣金支出填报要点

财政部 税务总局公告2019年第72号

自2019年1月1日起, **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。**

因为现在涉及到了跨年度的费用结转, 保险企业应该建立健全手续费及佣金的相关管理制度, 并登记好**台账**, 做好手续费及佣金结转扣除的管理工作。

佣金的支出，在企业所得税前扣除具体有哪些规定？

佣金与返利有什么区别？

2019修订版申报表怎么填写？



2、永续债发行、投资企业填报要点

永续债：是指经国家发展改革委员会、中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会核准，或经中国银行间市场交易商协会注册、中国证券监督管理委员会授权的证券自律组织备案，**依照法定程序发行、附赎回（续期）选择权或无明确到期日的债券**，包括可续期企业债、可续期公司债、永续债务融资工具（含永续票据）、无固定期限资本债券等。

自2013年11月武汉地铁发行了首支永续期企业债以来，截至2018年底，全国共发行永续债券1200只，发行规模约1.73万亿。我国永续债的历史虽然不长，但是对永续债的利息支付，能否在企业所得税前扣除，债权人收取利息能否按照股息红利入账，延续六年多来，一直没有明确的答案。



财政部 税务总局关于永续债企业所得税政策问题的公告

财政部 税务总局公告2019年第64号

自2019年1月1日起，如果符合相关条件的永续债，可以作为**债券**处理，利息支出税前扣除。如果不符合相关条件的永续债，适用**股息红利**政策，也就是说利息支出不能在税前扣除。

按照债券利息适用企业所得税政策的永续债，需要哪些条件？

企业发行永续债涉税实务处理中，需要特别关注点有哪些？

2019修订版申报表怎么填写？

3、扶贫捐赠企业支出填报要点

财政部 税务总局 国务院扶贫办公告2019年第49号

(1) 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。

(2) 企业同时发生扶贫捐赠支出和其他公益性捐赠支出，在计算公益性捐赠支出年度扣除限额时，符合上述条件的扶贫捐赠支出不计算在内。

(3) 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。

“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。目标脱贫地区的具体名单由县级以上政府的扶贫主管部门掌握。

相关企业发生符合条件的扶贫捐赠支出，需要填报**A105070**《捐赠支出及纳税调整明细表》第3行“其中：扶贫捐赠”。同时，由于49号公告追溯至2015年1月1日，企业应将“2015年度至本年发生的公益性扶贫捐赠合计金额”填报至A105070《捐赠支出及纳税调整明细表》新增的“附列资料”中。

4、享受其他优惠的企业填报要点

根据41号公告，享受了其他税收优惠的企业，应该注意填报要点：

符合条件的从事污染防治的第三方企业，减按15%的税率缴纳企业所得税，企业应将减免税额填报**A107040**《减免所得税优惠明细表》新增的第28.1行“（一）从事污染防治的第三方企业减按15%的税率征收企业所得税”。

4、享受其他优惠的企业填报要点

如果企业提供社区养老、托育、家政服务取得的收入，在计算应纳税所得额时，减按90%计入收入总额，相关企业将该收入乘以10%的金额填报

A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》新增的第24.1行“取得的社区家庭服务收入在计算应纳税所得额时减计收入”。



4、享受其他优惠的企业填报要点

此外，41号公告第二条规定，企业申报享受研发费用加计扣除政策时，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》。需要注意的是，《“研发支出”辅助账汇总表》还得填报，只是不用报送税务机关，由企业留存**备查**。

三、2020战疫情有关税收政策及要点解析

当前全国新冠肺炎疫情防控积极向好的态势正在拓展，经济社会发展加快恢复。

自2020年2月1日起，税务总局等部门接连发布税费减免文件。有16类主体可以享受到税费减免政策，其中：3类主体可享受相关个人所得税减免，4类主体可享受慈善捐赠相关税费减免等优惠，9类主体可享受专项税费减免。

1、重点保障物资生产企业新购进设备一次性扣除

对疫情防控重点保障物资生产企业为扩大产能新购置的相关设备，允许一次性计入当期成本费用在企业所得税税前扣除。

要点:

- 1) 新购进设备没有单位价值限制，无论单位价值金额是否超过500万元，都可以享受。
- 2) 预缴申报时即可享受。
- 3) 年度纳税申报时，需要将当年会计计提并计入当期损益的折旧金额，做纳税调整处理。A150080表的第10行

要点:

- 4) 该设备在会计核算上依然可以按照固定资产处理，不必作为当期费用支出。
- 5) 该优惠享受自行判别、不需要审批和备案，相关资料留存备查即可。
留存备查资料暂可参照《国家税务总局关于设备器具扣除有关企业所得税政策执行问题的公告》(国家税务总局公告2018年第46号)规定执行。



2、重点保障物资生产企业增量留抵退税

疫情防控重点保障物资生产企业可以按月向主管税务机关申请全额退还增值税增量留抵税额。

要点:

- 1) 对企业的信用等级没有限制，M、C、D级都可以申请办理。
- 2) 可以按月办理，不用连续6个月增量留抵均大于0。
- 3) 增量留抵是指与2019年12月底相比新增加的期末留抵税额。
- 4) 增量留抵全额退税，不用考虑进项构成比例，不用再乘以60%。
- 5) 申请退税期间可以同时享受即征即退、先征后退、先征后返增值税优惠。

注意：享受的企业名单，由省级及以上发展改革部门、工业和信息化部门确定。

3、运输重点保障物资收入免征增值税

对纳税人运输疫情防控重点保障物资取得的收入，免征增值税。纳税人在免征增值税的同时，相应免征城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。

要点:

- 1) 疫情防控重点保障物资的具体范围，由国家发展改革委、工业和信息化部确定。
- 2) 运输服务包括：陆路运输、水路运输、航空运输和管道运输。由于无车运输服务属于交通运输业，承运疫情防控重点保障物资收入也可以享受免征增值税。

要点:

- 3) 航空运输业在提供旅客运输服务时，在飞机腹舱运送的疫情防控重点保障物资收入，在于旅客运输服务分开核算后，也可以享受增值税免税。
- 4) 当期同时有符合条件的免税收入和应税收入，必须在账务上分开核算。
- 5) 免税收入对应的进项税额不得抵扣，已经抵扣的需要做进项税额转出。

4、受疫情影响较大困难行业企业亏损弥补

受疫情影响较大的困难行业企业2020年度发生的亏损，最长结转年限由5年延长至8年。困难行业企业，包括交通运输、餐饮、住宿、旅游（指旅行社及相关服务、游览景区管理两类）四大类，具体判断标准按照现行《国民经济行业分类》执行。困难行业企业2020年度主营业务收入须占收入总额（剔除不征税收入和投资收益）的50%以上。

要点：

- 1) 可以延长的亏损，仅限于2020年度发生的，2019年度及以前结转的未弥补的亏损，不得享受该政策。
- 2) 企业2020年度四大类服务的收入占收入总额的比例要超过50%。
- 3) 计算收入比例时，收入总额中不包含投资收益和不征税收入。
- 4) 企业行业的分类标准按照现行《国民经济行业分类》执行。
- 5) 该延长弥补的亏损，不需要审批和备案，自行判别申报享受，相关证明材料留存备查即可。

5、特定服务收入免增值税

对纳税人提供公共交通运输服务、生活服务，以及为居民提供必需生活物资快递收派服务取得的收入，免征增值税。

纳税人享受免征增值税的，相应免征城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。

6、捐赠物品视同销售免税

9号公告

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 and 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。

要点:

1. 免税的纳税人范围，包括单位、个体户和自然人个人。
2. 免税的货物来源，包括自产的、委托加工的和外购的。
3. 免税货物不仅限于防治疫情的医疗防护物资。捐赠的蔬菜、方便食品、商用客车、小汽车、汽油等物品也可以享受免税。
4. 单位或个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，用于公益事业或者以社会公众为对象的 也不用视同销售征收增值税。
5. 货物捐赠的途径包括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，也包括直接向承担疫情防治任务的医院。
6. 捐赠的货物如果属于消费税征税范围，同时免征消费税。
7. 为社区医务人员和方舱医院免费提供餐食属于捐赠货物免税范围。

7、捐赠现金和物品全额税前扣除

(财政部 税务总局公告2020年第9号)

企业和个人通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

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。

要点:

- 1)通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门的捐赠，可以税前全额扣除的包括现金和物品。
- 2)直接向承担疫情防治任务的医院的捐赠，可以税前全额扣除的只能是物品，不包括现金。
- 3)捐赠的现金和物品要用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情。

4)企业在企业所得税**预缴申报时**即可通过计入“营业外支出”科目，计入当期损益实现全额扣除。

5)个人捐赠扣除的办理，按照《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)规定执行。可以在预扣预缴环节中的工薪所得、分类所得中扣除，也可以在汇算清缴期间统一进行扣除。其中，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，在办理个人所得税税前扣除时，需在填写《个人所得税公益慈善事业捐赠扣除明细表》时，在备注栏注明“直接捐赠”。

6)向公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门的捐赠需要取得捐赠票据或《非税收入一般缴款书》。

7)直接向医院的捐赠，需要取得疫情防治任务的医院的开具的捐赠接收函。

捐赠物资的企业所得税申报表怎么填？

单位发给个人用于预防新型冠状病毒感染的肺炎的药品、医疗用品和防护用品等实物（不包括现金），不计入工资、薪金收入，免征个人所得税。

要点：

- ①**免征个税的收入，仅限于单位发放给个人的实物公允价值，不包括个人从单位取得现金收入。**
- ②**免征个税的实物范围仅限于用于预防新型冠状病毒感染的肺炎的药品、医疗用品和防护用品等。**
- ③**如果该物品属于职工福利性质，在企业所得税上要视同销售处理，并按照福利费的规定在限额内扣除。**
- ④**如果该物品用于企业生产防护，可以在企业所得税前据实全额扣除。**

发放防疫补助和防疫物品，**对于个人**来说是不计入工薪收入，免征个人所得税。

对于企业来说，发放的奖金补助应该计入应付职工薪酬下的津贴补贴，发放的医疗用品可以计入应付职工薪酬下的非货币性福利，或管理费用下的劳动保护费，在企业所得税前扣除。福利费有扣除限额，劳动保护费没有扣除限额。

计入非货币福利的购入物资，增值税不能抵扣进项税，计入劳动保护中的购入物资，增值税可以抵扣进项税。

财务人员可根据实际情况进行区分核算。



感谢大家聆听





谢谢！

- 下一期:2020年3月11日
- 2020高难度开局下财务管理者的股权实操能力升阶