

# 疫情期间相关政策实务 财税处理

2020年2月

目 录

一、因疫情停工停产损失的财税处理.....	1
(一) 制造费用类.....	2
(二) 存货类.....	3
1、企业所得税.....	3
2、增值税.....	3
3、会计处理.....	3
(三) 正常费用类.....	3
二、单位外购口罩发放员工的财税处理.....	3
(一) 社保费的范围.....	3
(二) 会计处理.....	4
(三) 税务处理.....	4
1、增值税.....	4
2、企业所得税.....	4
3、个人所得税.....	4
三、现金补贴给员工买口罩的财税处理.....	5
(一) 福利费的范围.....	5
(二) 会计处理.....	5
(三) 税务处理.....	6
1、增值税.....	6
2、企业所得税.....	6
3、个人所得税.....	6
四、物业减免租金的财税处理.....	7
(一) 会计处理.....	7
(二) 税务处理.....	7
1、增值税.....	7
2、房产税、城镇土地使用税.....	7
3、企业所得税.....	7
五、延期纳税和延交社保公积金的财税处理.....	8
六、疫情期间有关捐赠税收处理.....	9
(一) 会计处理.....	9
(二) 税务处理.....	9
1、增值税.....	9
2、企业所得税.....	9
3、个人所得税.....	10

## 一、因疫情停工停产损失的财税处理

肺炎肆虐，绝大多数公司被迫停工停产停业，这就给很多企业带来巨大损失，包括房租、

设备折旧、原材料过期、人员工资等，这些损失如何进行正确的财税处理？能不能再税前扣除？下面从财税角度考量，分为制造费用、原材料、正常费用三个部分进行分析。

### （一）制造费用类

案例：我公司停工期间工厂租金、设备折旧、工人工资应如何核算？能否在企业所得税前扣除？

工厂租金、工人租金当然应当计入制造费用，问题是设备折旧有一点点争议，我们看看会计和税法规定：

《企业会计准则——固定资产》规定：除已提足折旧仍继续使用的固定资产及按规定单独估价作为固定资产入账的土地外，企业应对所有固定资产计提折旧，包括企业未使用、不需用的固定资产。对未使用、不需用固定资产提取的折旧应计入当期管理费用（不含更新改造和因大修理停用的固定资产）。

《企业所得税法》第十一条（一）规定：在计算应纳税所得额时，房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产不得计算折旧扣除。

这两个文件都讲到了固定资产折旧问题，会计上认为未使用和不需要的固定资产不得计入生产成本，而应计入管理费用，从管理费用口径形成亏损；所得税认为投入使用的固定资产与公司经营无关，不允许在所得税前扣除。

而因为疫情停工的设备折旧并不属于企业未使用和不需要的固定资产，也不属于与经营无关的固定资产，会计上应正常计入制造费用，税法可以在企业所得税前扣除。

问题又来了，折旧、工资、房租按月计入制造费用以后如何结转？因为当月没有产品匹配怎么办？

《企业会计准则——固定资产》规定：除已提足折旧仍继续使用的固定资产及按规定单独估价作为固定资产入账的土地外，企业应对所有固定资产计提折旧，包括企业未使用、不需用的固定资产。对未使用、不需用固定资产提取的折旧应计入当期管理费用（不含更新改造和因大修理停用的固定资产）。

《企业所得税法》第十一条（一）规定：在计算应纳税所得额时，房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产不得计算折旧扣除。

按照准则要求，如果当月无产品，无法分配制造费用，则应当计入“生产成本——基本

生产成本”，期末直接结转计入损益即可。

## （二）存货类

很多行业的存货是有有效期或保质期的，因为停产停工停业造成存货失效或者过期损失，应作为企业资产损失直接处理。

### 1、企业所得税

国家税务总局公告 2011 年第 25 号文件规定，准予在企业所得税税前扣除的资产损失，是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失（以下简称实际资产损失），以及企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合税法规定条件计算确认的损失（以下简称法定资产损失）。存货失效属于其中的法定资产损失，只需要准备好相关资料备查即可。

### 2、增值税

根据增值税暂行条例实施细则：第二十四条条例第十条第(二)项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

财政部、国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)第二十八条规定：非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

非正常损失进项税额转出:依据《增值税暂行条例实施细则》规定，非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。关键词:大前提原因是管理不善，表现为被盗，丢失，霉烂三种。不满足大前提，不是三种情况的，都不属于非正常损失。

### 3、会计处理

企业财务在会计处理上直接将失效过期存货转入营业外支出，当年度所得税汇算清缴时填写损失扣除表。

## （三）正常费用类

无论是管理人员工资，还是管理总部房租，还是日常费用均应正常核算，正常进入损益，这部分没有任何争议，正常所得税前扣除。

## 二、单位外购口罩发放员工的财税处理

### （一）劳保费的范围

根据《关于规范社会保险缴费基数有关问题的通知》（劳社险中心函〔2006〕60号）规定，劳动保护支出的范围包括：工作服、手套等劳动保护用品，解毒剂、清凉饮料，以及按照原劳动部等部门规定的范围对接触有毒物质、矽尘作业、放射线作业和潜水、沉箱作业，

高温作业等五类工种所享受的由劳动保护费开支的保健食品待遇。

根据国家安全监管总局办公厅《关于修改用人单位劳动防护用品管理规范的通知》（安监总厅安健〔2018〕3号）第二章第十条“（二）防御缺氧空气和空气污染物进入呼吸道的呼吸防护用品”相关规定，公司集中采购发放给员工的口罩可以作为劳动防护用品管理。

## （二）会计处理

疫情期间，企业外购口罩发放给员工使用，目的是保障员工劳动过程中身体健康，降低被感染风险，根据上述规定，应当作为劳动防护用品。

会计处理具体如下：

借：管理费用/制造费用等——劳动保护费

    应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款/现金

## （三）税务处理

### 1、增值税

用于集体福利的职工福利费支出进项是不允许抵扣的，而对劳动保护支出并没有规定不允许抵扣，企业发放口罩不视同销售，企业购买口罩取得的合规增值税专用发票进项税额可以进行抵扣，无需做增值税进项税额转出。

### 2、企业所得税

劳动保护费税前扣除没有限额限制，企业在生产经营过程中发生的合理的劳动保护支出，凭合理票据可据实扣除，职工福利在企业所得税前扣除是有限额规定的，在工资总额 14% 内据实扣除。

判断劳动保护费是否能够税前扣除的关键：

（1）劳动保护费是物品而不是现金；

（2）劳动防护用品是因工作需要而配备的，而不是生活用品；

（3）从数量上看，能满足工作需要即可，超过工作需要的量而发放的具有劳动保护性质的用品就是福利用品了，应在应付职工薪酬-职工福利费中开支，而不是在管理费用中开支。

### 3、个人所得税

《财政部 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个人所得税政策的公告》（2020 年第 10 号）公司发给个人用于预防新型冠状病毒感染的肺炎的药品、医疗用品和口罩防护用品等实物，不计入工资、薪金收入，免征个人所得税。上述优惠政策适

用的截止日期将视疫情情况另行公告。

### 三、现金补贴给员工买口罩的财税处理

#### （一）福利费的范围

根据《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企〔2009〕242号）第一条规定，企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费（年金）、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出，包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利：（一）为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利，包括职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。……

另根据《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）第三条规定，关于职工福利费扣除问题 《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：（一）尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。（二）为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。（三）按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

#### （二）会计处理

举例：公司为了保护员工身体健康，准备采购了一批 N95 口罩发给职工上班时候佩戴使用，但是口罩脱销，公司也买不到口罩，所以，公司发放补贴 200 块钱，让员工自行购买并佩戴口罩上班。

借：管理费用等-职工福利费 200

贷：应付职工薪酬-福利费 200

借：应付职工薪酬-福利费 200

贷：银行存款 200

### **（三）税务处理**

#### **1、增值税**

发放现金补贴不涉及增值税。

#### **2、企业所得税**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第四十条规定，企业发生的职工福利费支出，不超过工资、薪金总额 14% 的部分，准予扣除。

#### **3、个人所得税**

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第十条规定，个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。根据《国家税务总局关于生活补助费范围确定问题的通知》（国税发〔1998〕155 号）第二条第二项规定，下列收入不属于免税的福利费范围，应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税：（二）从福利费和工会经费中支付给本单位职工的人人有份的补贴、补助。

## 四、物业减免租金的财税处理

### （一）会计处理

由于是政策规定的临时减免租金，应当在当期减免确认收入。

如果之前已经开具增值税专用发票，那必须开具红字增值税专用发票才能冲减当期的销项税额或应纳税额的。这个冲减是在当期冲减处理的，并不是追溯之前开具发票的月份进行处理的。

### （二）税务处理

#### 1、增值税

根据《关于土地价款扣除时间等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 86 号，简称 86 号公告）第七条纳税人出租不动产，租赁合同中约定免租期的，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36 号文件印发）第十四条规定的视同销售服务。

根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条：“下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：（一）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外……”

因此，在临时减免租期间，不应属于视同销售应税服务。

#### 2、房产税、城镇土地使用税

根据上海市《全力防控疫情支持服务企业平稳健康发展税收政策措施操作细则》——“在疫情防控期间，对于房产或土地被政府应急征用的，以及主动为租户减免租金的企业，缴纳房产税、城镇土地使用税确有困难的，可申请减免相应的房产税、城镇土地使用税。”

因此，纳税人纳税确有困难的，可由省、自治区、直辖市人民政府确定，定期减征或者免征房产税。

#### 3、企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条企业所得税法第六条第(六)项所称租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有

规定的除外。

从企业所得税相关法规可以看到，在企业所得税角度，并未把无常提供有形资产使用权归入视同销售的范围，所以，免租期间，企业无需确认应税收入。

### 五、延期纳税和延交社保公积金的财税处理

为经营困难企业办理延期纳税。受疫情影响纳税申报困难的中小微企业，可依法办理延期缴纳税款，最长不超过 3 个月。对受疫情影响的“定期定额”户，结合实际情况合理调整定额，或简化停业手续。

根据人社厅明电[2020]7 号《人力资源社会保障部办公厅关于切实做好新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控期间社会保险经办工作的通知》，因受疫情影响，用人单位逾期办理职工参保登记、缴费等业务，经办机构应及时受理。对灵活就业人员和城乡居民 2020 年一次性补缴或定期缴纳社会保险费放宽时限要求，未能及时办理参保缴费的，允许疫情结束后补办，并在系统内标识。逾期办理缴费不影响参保人员个人权益记录，补办手续应在疫情解除后三个月内完成。

按照税收征管法的相关规定，纳税人有下列情形之一特殊困难的可申请延期缴纳税款，最长不得超过三个月：

- （一）因不可抗力，导致纳税人发生较大损失，正常生产经营活动受到较大影响的；
- （二）当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后，不足以缴纳税款的。

根据上海市《全力防控疫情支持服务企业平稳健康发展税收政策措施操作细则》规定，纳税人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，应当在规定的期限内通过电子税务局向税务机关提出延期申请，经核准，可在核准的期限内办理。经核准延期办理申报、报送事项的，应当在税法规定的纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。预缴税额大于实际应纳税额的，税务机关结算退税但不向纳税人计退利息，预缴税额小于应纳税额的，在结算补税时不加收滞纳金。纳税人、扣缴义务人经核准延期办理纳税申报的，其随本期申报的财务会计报表报送期限可以顺延。

北京市尚未出台实施细则，后续会进行更新。

## 六、疫情期间有关捐赠税收处理

### （一）会计处理

#### 1、捐赠现金

借：营业外支出

贷：银行存款

#### 2、捐赠物资

借：营业外支出

贷：库存商品

### （二）税务处理

#### 1、增值税

根据《财政部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捐赠税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号）规定：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**。

根据财政部 海关总署 税务总局关于防控新型冠状病毒感染的肺炎疫情进口物资免税政策的公告（财政部公告 2020 年第 6 号），规定：自 2020 年 1 月 1 日至 3 月 31 日，对于国内有关政府部门、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的进口物资，新增试剂，消毒物品，防护用品，救护车、防疫车、消毒用车、应急指挥车。**在进口环节免征进口关税和进口环节增值税、消费税**。

#### 2、企业所得税

根据财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号规定，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**；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**。

### 3、个人所得税

居民个人发生的公益捐赠支出可以在综合所得（工资、薪金所得；劳务报酬所得；稿酬所得；特许权使用费所得）、分类所得（财产租赁所得、财产转让所得、利息股息红利所得、偶然所得）或经营所得中扣除。

根据财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号规定，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。