

小微企业“六税两费”减免政策的应用及判定方法

王精盛 叶全华 谢康根

摘要：为进一步支持小微企业解困，财政部和国家税务总局发布《关于进一步实施小微企业“六税两费”减免政策的公告》，对“六税两费”减免政策进行了延期和扩围。由于存在适用主体重叠、判定方法细化的特点，纳税人、缴费人在理解和把握政策方面带来一定困难。本文从适用主体判定、特殊情形衔接和判定基本方法三个维度对“六税两费”减免政策进行了梳理，并化繁为简，就判定能否享受减征优惠政策提出了“七步法”。

关键词：六税两费；减征；小型微利企业；七步法

中图分类号：F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)06-0045-04

2022年3月，财政部和国家税务总局联合发布的《关于进一步实施小微企业“六税两费”减免政策的公告》(财政部 税务总局公告2022年第10号，以下简称10号公告)明确，自2022年1月1日至2024年12月31日，由各省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户在50%的税额幅度内减征资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税(不含证券交易印花税)、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。由于政策适用上存在一定的交叉叠加，笔者从适用主体判定、特殊情形衔接和判定基本方法三个维度进行政策梳理，提出判断政策应用的“七步法”，

便于纳税人、缴费人理解和应用。

一、不同适用主体的基本判定

10号公告将纳税人、缴费人(以下统称纳税人)的适用主体由原仅适用于增值税小规模纳税人(以下简称小规模纳税人)扩围到适用于个体工商户、小规模纳税人、小型微利企业。由于三者概念划分上分别以市场主体登记类型、增值税纳税人类型、企业所得税纳税人类型为标准，相互之间存在一定的重叠特征，现对不同类别的判定方法进行分析。

(一) 个体工商户

个体工商户以市场主体登记类型为标准进行判断。纳税人凡是属于个体工商户的，无需考虑增值税纳税人类型，均可对“六税两费”在现已依法

享受的税费优惠政策的基础上，叠加享受10号公告规定的减征优惠。如，张某为符合现行规定的退役士兵，退役后选择从事个体经营自主创业，已办理个体工商户登记。2022年6月征期内按规定进行纳税缴费申报时，在主管省级税务机关规定的年度扣减限额内，按规定扣减了实际应缴纳的城建税后仍需再缴纳500元。按照10号公告，张某可在享受扣减城建税税额的基础上，按照主管省级税务机关明确的50%减征幅度叠加享受优惠，仅需缴纳城建税250元(500×50%)，进一步获得优惠政策红利。

(二) 小规模纳税人

小规模纳税人以增值税纳税人类型为标准进行判断。纳税人属于小规模纳税人的，可以不需要考虑其市场

作者简介：王精盛、叶全华，国家税务总局嘉善县税务局；
谢康根，余姚市爱优特电机有限公司。

主体登记类型,也不需要考虑企业所属类型,均可直接享受减征优惠政策。这里需要提醒注意三个方面:一是个人独资企业和合伙企业中的小规模纳税人也可以享受,这是实务中容易引起争议的关键点之一。二是小规模纳税人在年度内发生按《增值税一般纳税人登记管理办法》(国家税务总局令 第43号,以下简称43号令)及相关规定登记为增值税一般纳税人(以下简称一般纳税人)或逾期仍未按规定登记为一般纳税人的,需重新判定是否可以继续享受(见下文“特殊情形的衔接”部分)。但对增值税年应税销售额超过小规模纳税人标准的纳税人,依据43号令第四条规定允许选择并且纳税人选择继续按照小规模纳税人纳税的,仍按小规模纳税人情形享受优惠政策,并非超过小规模纳税人标准一律需要登记为一般纳税人。三是增值税一般纳税人即使全部应税行为均适用简易计税方法,也不得视为小规模纳税人的身份享受优惠政策。

(三) 小型微利企业

小型微利企业在各类税费及其他部门的有关政策中被引用的基本概念比较多。在不同的政策中,其适用的范围和采用的判断标准并不完全一致。10号公告规定的小型微利企业是指依法缴纳企业所得税的企业,且需符合从事国家非限制和禁止行业,同时年度应纳税所得额不超过300万元、从业人数不超过300人、资产总额不超过5000万元四项条件。10号公告所指的小型微利企业不包括个人独资企业、合伙企业。纳税人属于小型微利企业的,可以在规定期限内享受优惠政策。小型微利企业可以是小规模纳税人,也可以是一般纳税人,依据其增值税纳税人类型和所处阶段

的不同,具体判定标准和政策适用也有所不同。

1. 小规模纳税人。如前所述,企业只要属于小规模纳税人即可直接享受。需要注意的是,从事国家限制和禁止行业的小规模纳税人企业虽然不能判定为小型微利企业,但不影响其政策享受。

2. 一般纳税人。10号公告延续采用了企业所得税中对享受税收优惠的小型微利企业的判定条件,即从事行业、年度应纳税所得额、从业人数(包括接受的劳务派遣用工人数)和资产总额等四个基本判断条件,目的是保持政策的稳定性和连续性,便利申报享受办理。具体来说,对已经办理过企业所得税年度汇算清缴(以下简称汇缴)的企业,以汇缴结果为准判定。符合条件的,自行申报享受,不需要额外提交资料。对办理首次汇缴前的经营阶段,因无法按照四个条件完整进行判定(尚不存在年度应纳税所得额),为避免需依据汇缴结果进行判定导致汇缴前难以判定,以及汇缴结果与已申报结果存在差异需要追溯调整等带来的政策享受不稳定性。10号公告对首次办理汇缴之前的判定条件采用了简化条件设置、直接判定直接享受、不予追溯调整的特殊规定。

企业所从事的行业是判定是否属于小型微利企业的首要条件。只有从事的行业属于国家非限制和禁止行业(以下判定条件中,除另有特别说明外均满足所从事行业的条件,不予重复表述),才能再依据其他条件判定是否属于小型微利企业,否则直接排除在外。满足从事行业的条件后再按不同情形进行进一步判定。具体而言,对于一般纳税人而言,按照企业成立时间不同,分为以下情形:

(1) “老”企业。“老”企业是指2020年12月31日前设立的企业。自2022年1月1日起,一般纳税人已经生效(包括在1月份办理登记并选择1月1日起生效情形,下同)的企业,在每个年度中一律以7月1日为分界点,当年度1月1日至6月30日(即上半年)和7月1日至12月31日(即下半年)分别以去年和本年按规定办理的汇缴结果为准进行判定。若属于小型微利企业则可以享受,否则不得享受。当年度按规定办理的所属期为上一年度的汇缴判定结果在当年度下半年和次年度上半年期间适用。具体来说,当年度上半年以上一年度办理的对前一年度的汇缴结果为准进行判定。当年度下半年和次年度上半年则按当年度办理的对上一年度的汇缴结果为准进行判定。需要注意的是,按规定办理汇缴的具体日期只要是在办理汇缴截止日之前,具体日期无论在何时,均不影响优惠政策适用期间的确认。

“六税两费”优惠政策的适用期与汇缴所属期之间存在半年的时间性差异,由此可能导致企业在同一自然年度中企业所得税小型微利企业优惠政策享受相同,但上半年与下半年能否享受“六税两费”优惠政策出现不一致的情形。对此,10号公告采用了政策适用的事前确定方法。纳税人无需为了保持同一年度的一致性而进行调整,以免出现政策适用错误。

如,B公司设立于2020年10月,2021年9月登记为一般纳税人,从事机电产品的生产销售。2021年5月19日办理了2020年度的汇缴,确认年应纳税所得额200万元、从业人数150人、资产总额3500万元,属于小型微利企业,则2022年上半年可以申报享

受减征政策优惠。2022年4月28日办理了2021年度的汇缴，因增加资产投入导致资产总额达到5200万元（年应纳税所得额和从业人数仍符合条件），故确认不属于小型微利企业，则2022年下半年和2023年上半年不得享受减征优惠，但申报缴纳2022年5、6月的“六税两费”时不受汇缴办理的影响，仍然可以享受减征优惠，且2022年1月至4月无需依据2021年度的汇缴结果进行调整。需要注意的是，除另有规定外，10号公告的执行期截至2024年12月31日，2025年上半年不得据此进行申报享受。

(2) 上年开设的企业。上年开设的企业是指2021年期间设立的企业。自2022年1月1日起一般纳税人已经生效的企业，2022年期间以办理2021年度汇缴之日为分界点，分别判断是否可以享受减征优惠，并需区分按期申报和按次申报的差异细节：

一是“六税两费”中按期申报的税费，从2022年1月1日至办理首次汇缴之日的当月最后一日（即月底）期间，分别以申报期上月月末是否符合规定条件为准，判定是否可以享受减征优惠。由于之前没有办理过汇缴，无法以汇缴结果判定，故为了让纳税人能够明确判定结果，10号公告和《关于进一步实施小微企业“六税两费”减免政策有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2022年第3号，以下简称3号公告）特别规定，在2022年1月1日至办理首次汇缴之日的当月月底期间判定小型微利企业的条件简化为除从事行业的条件外，仅需再同时满足申报期上月月末的从业人数和资产总额分别不超过300人和5000万元这两项条件即可，剔除了需要通过办理汇缴才能确定的年度应纳税所

得额的条件，也就是说将一般性的四个条件简化为特殊性的三个条件。办理汇缴的以后期间，即办理2021年度汇缴之日的次月1日至当年年终和次年上半年期间，以办理首次汇缴结果为准进行判定。需要注意的细节是，按规定在1月1日至汇缴之日的月底或汇缴之日的次月1日至次年上半年内申报的“六税两费”，即使其所属期属于1月1日前或汇缴之日的月底之前的，也以规定的申报期限为准进行判定，但属于逾期办理汇缴申报的需要另行判定。

二是“六税两费”中按次申报的税费，按2021年度汇缴办理之日为分界点，其他判定的基本方法与按期申报的情形相同，两者的区别仅在于分界时点的不同。

上年开设的企业与“老”企业相比，需要注意政策适用分界时点的区别。以2022年为基准，2021年期间设立的企业以办理首次汇缴的次月1日（或首次汇缴之日）为分界点，“老”企业则统一以7月1日为分界点。另外，办理首次汇缴之前，如果各期按照规定条件判定的能否享受减征优惠的结果与首次汇缴后判定的结果存在差异，并不影响各期判定结果的应用，不需要按汇缴结果进行追溯更正，也不需要保持各期判定结果的一致性。

如，C公司设立于2021年9月，同年10月登记为一般纳税人，从事服装的生产销售。因品牌推广的溢出效应，企业处于稳步成长期。2021年12月和2022年1、2、3、4月各月月末从业人数分别为200人、250人、280人、320人、310人；资产总额均低于5000万元。2022年4月30日办理2021年度汇缴，并确认为小型微利企业。则2022年1、2、3月按规定申报“六税两

费”时因符合条件可以享受减征优惠；4月按规定申报时，因3月月末从业人数超过300人，不符合条件而不得享受；5月份申报时，虽然4月月末从业人数也超过300人，但应以汇缴结果为准，可以申报享受。这是上年开设的企业与“老”企业政策适用时点的不同之处。

需要指出的是，对于处于成长期的企业来说，如果上一年度新设立期间符合小型微利企业条件，当年度前几个月因企业持续追加投入或扩大规模等原因，导致从业人数或资产总额不再符合条件的，依据10号公告的规定，如果企业尽早准确办理首次汇缴并确认属于小型微利企业的，则自办理后可以及时按规定享受减征优惠。如此，对企业是有利的，纳税人可以合理应用政策优惠。

“上年开设的企业”2023年和2024年参照“老”企业的方法进行判定。

(3) 当年度设立的“新”企业。当年度设立的“新”企业（以下简称“新”企业）是指自2022年1月1日起新设立的企业。“新”企业在设立时即办理登记并生效为一般纳税人的，设立当年分别以“六税两费”申报期上月月末企业是否符合从事行业、从业人数和资产总额三个条件（与“上年开设的企业”对应的条件相同）为准判定是否可以享受减征优惠。“新”企业设立时，由于没有申报期上月末的从业人数和资产总额的数据，故10号公告规定以设立时的相应数据为准进行判定，这是“新”企业与上年开设的企业区别。同理，首次汇缴之日前各期判定的结果与汇缴结果不同并不影响各期结果的应用。次年“新”企业则参照上述上年开设的企业的方法进行判定。

二、特殊情形的衔接

(一) 增值税一般纳税人类型发生变化的衔接

1. 小规模纳税人按规定登记为一般纳税人。纳税人由小规模纳税人登记为一般纳税人(以下简称“转登记”)包括未超过小规模纳税人标准(以下简称“标准”)自愿登记和超过“标准”并在规定期限内办理登记两种情形。一般纳税人生效日可以选择当月1日或次月1日。依法缴纳企业所得税的企业在年度中间由小规模纳税人登记为一般纳税人(以下简称“转登记”)的,在判断能否享受“六税两费”减征优惠时按以下情形处理:在小规模纳税人期间直接可以享受减征优惠;一般纳税人生效之日起已经办理过汇缴(含以前年度)的,以相应的汇缴结果为准进行判定;按规定尚未办理过汇缴的,自一般纳税人生效之日起至办理首次汇缴之日的当月底(或办理日)止,参照新设企业分别以申报期上月月末是否符合规定条件为准进行判定。

2. 小规模纳税人未按规定登记为一般纳税人。根据43号令规定,纳税人增值税年应税销售额超过小规模纳税人标准的,除规定情形外,应当在规定期限内办理一般纳税人登记。超过规定期限未办理,并经税务机关按规定程序告知应在五日内办理,纳税人仍逾期不办理的,则自逾期的次月起,销售额依照增值税税率计算增值税应纳税额,不得抵扣进项税额,直至纳税人办理相关手续为止。对此类特殊情形,3号公告明确,属于依法缴纳企业所得税的企业自逾期次月起参照登记为一般纳税人的情形进行判定,不再按照小规模纳税人享受优惠

政策。

(二) 逾期办理或者更正汇缴申报的衔接

根据企业所得税法的规定,企业除发生在年度中间终止经营活动等特殊情形外,应当自年度终了之日起五个月内办理汇缴。3号公告明确,登记为一般纳税人的企业发生逾期办理汇缴申报情形的,应当依据逾期办理的汇缴结果,对相应的“六税两费”优惠政策适用期间的不同情形,就是否可以享受减征优惠进行重新判定。同样,登记为一般纳税人的企业对已经按规定办理的汇缴进行更正申报情形的,也需相应进行重新判定。如果判定结果发生变化的,则应当对相应的“六税两费”已申报数据进行追溯更正,并办理相关手续。3号公告规定,对企业逾期办理或更正汇缴申报后,符合优惠享受条件但未申报享受的,可按规定申请抵减以后纳税或缴费期的应纳税费款或者申请退还;反之,则应补缴。需要注意的是,逾期申报“六税两费”的,应按照规定期限申报的时点对应的条件进行判定,而不是按照实际办理申报的时点确认。

(三) 企业总分机构之间判定的衔接

企业设立不具有法人资格的分支机构,依据国家税务总局《关于小型微利企业所得税优惠政策征管问题的公告》(国家税务总局公告2022年第5号)规定,应当汇总计算总机构及其各分支机构的从业人数、资产总额、年度应纳税所得额,依据合计数判断是否符合小型微利企业条件。因此,企业即使对总机构及分支机构在财务核算上采用独立核算的办法,也应当按照汇总合计数进行判定,不得各自

自行判定。企业新设的分支机构在办理首次汇缴之前尤其需要注意,不能错用优惠政策。

另外需要提醒的是,“六税两费”减征优惠会直接影响企业年度应纳税所得额,从而可能影响小型微利企业的判定结果,也可能影响企业所得税优惠政策的享受。企业应当综合考虑,以便在整体上取得享受税费优惠政策的最大化,切忌顾此失彼。

三、“七步法”判定的应用

通过上述分析可知,适用政策的判定具有标准重叠、方法细化的特点,笔者建议纳税人可以按照七个步骤,化繁为简,对能否享受减征优惠进行相对清晰的判定。

第一步,市场主体登记类型属于个体工商户的均可享受。第二步,增值税一般纳税人类型属于小规模纳税人的均可享受。第三步,一般纳税人企业不属于依法缴纳企业所得税的,或从事属于国家限制和禁止行业的,直接判定不得享受。第四步,“老”企业,上半年按照上年度办理前年度的汇缴结果判定;下半年按照本年度办理上年度的汇缴结果判定。第五步,上一年度开设的企业,在当年办理首次汇缴之日的当月底(或办理日)之前,申报各期分别按申报期上月月末的从业人数和资产总额直接判定;首次汇缴之日后至年终,按汇缴结果判定。第六步,“新”企业,设立当月申报“六税两费”的,按设立时的从业人数和资产总额判定;次月起与第五步中办理汇缴前的判定方法相同。第七步,发生逾期办理或更正汇缴申报情形的,应按新的结果重新进行判定,并作相应退抵补税费处理。☐

责任编辑 姜雪