

不同类型政府补贴销售活动 相关会税处理分析

于芳芳 战振海

摘要：在政府补贴销售活动中，企业在获得品牌效益和经济效益的同时，需要对政府补贴销售业务进行准确的会税处理。本文梳理了政府补贴销售活动的类型，并分别对政府限价再补贴差价、以旧换新政府直接补贴客户以及以旧换新政府发放补贴券三种形式的销售业务相关会税处理进行分析。

关键词：政府补贴；以旧换新；销售业务；会计处理；税务处理

中图分类号：F235 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)10-0038-04

为促进消费增长、推动产业升级，近年来，国家大力推动消费品政府补贴政策实施。不同形式的政府补贴销售活动相关会税处理存在一定差异，本文拟分不同类型进行分析。

一、政府补贴销售活动的类型

政府补贴销售业务中涉及的主体包括政府、销售方(企业)和购买方(客户)。销售活动中，企业与客户之间是合同关系的主体，政府作为参与合同完成的第三方，通过实施政府补贴政策刺激消费，促进交易达成。政府补贴销售活动的形式主要包括：一是政府限价再补贴差价，即政府对企业销售的产品进行限价，企业按政府限价销售产品后，政府向企业支付正常售价与限价之间的差价补贴。二是政府直接给客户发放补贴款，促使客户购买指定产品。三是政府公开发放代金券、折抵券、优惠券等(以下统称补贴券)，客户领券后，以政府补贴券和现金两种对价与企业结算购买商品，企业取得补贴券后再向政府兑现补贴券款。四是政府发放补贴券，客户领券后购买商品时，按商品全价向企业支付货款，再以购货发票和补贴券作为凭证向政府申请领取补贴款等。这些政府补贴销售活动中还可能同时增

加以旧换新的条件以促进销售实现。在上述各种政府补贴销售活动中，受益的主体都是企业和客户(企业增加了产品销量和收入，客户节约了购买成本)，但因不同形式产生的效果和组织成本有差异，因此应根据具体情况区别选择。

二、不同类型政府补贴销售活动相关会税处理

(一) 政府限价再补贴差价的销售业务

这种销售方式下，企业销售产品所取得的收入一部分来自政府(补贴款部分)，一部分来自客户。

1. 会计处理。根据《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称政府补助准则)相关规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。在政府限价再补贴差价销售业务中，政府不是商品的购买方，企业从政府取得的补贴符合政府补助的定义，属于政府补助的范围。但根据政府补助准则对其适用范围的规定，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》(以下简称收入准则)等相关会计准则。根据收入准则第四条规定，

作者简介：于芳芳，国家税务总局税务干部学院；

战振海，国家税务总局吉林省税务局科研所。

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。因此，政府限价再补贴差价销售业务中，企业取得的政府补贴应适用收入准则，即将取得的政府补贴作为产品销售收入的一部分，无论补贴款是否实际收到，在客户取得商品控制权确认收货时确认收入。

2. 税务处理。《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)规定，自2020年1月1日起，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。因此，政府限价再补贴差价业务中，企业应按照所取得的政府补贴收入和从客户收取的价款合计金额计算增值税销项税额，并按收到的政府补贴金额向政府开具增值税普通发票，按收到的客户结算款向客户开具增值税专用发票或增值税普通发票。

《国家税务总局关于企业所得税若干政策征管口径问题的公告》(国家税务总局公告2021年第17号)规定，自2021年开始，企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照权责发生制原则确认收入。因此，政府限价再补贴差价业务中，企业销售产品后尚未实际收到政府补贴前，只要商品权属发生转移，即企业完成履约义务，客户取得商品控制权后就应确认收入，不可延迟到实际收到政府补助时再确认。

3. 例解。例1：A公司为增值税一般纳税人。公司生产的产品正常售价为每台50万元，政府确定的销售价格为每台45万元，政府按公司的实际销售量给予补贴，每台产品补贴金额为5万元。2024年12月公司实际销售产品120台，实际收到客户结算的货款5400万元，至年末结账前按照补贴政策计算的应收政府补贴款600万元尚未收到。

本案例中，2024年A公司根据收入准则规定在客户取得商品控制权时确认收入，收入金额为销售商品有权收取的对价金额5309.73万元 $[(50 \times 120) \div (1+13\%)]$ 。按照增值税和企业所得税相关规定应确认的应税收入与会计确认的收入金额相同，不需要纳税调整。具体会计处理为(单位：万元，下同)：

借：银行存款	5400
其他应收款——应收政府补贴	600
贷：主营业务收入	5309.73
应交税费——应交增值税(销项税额)	690.27

客户取得增值税发票的价税合计金额为5400万元。

(二) 以旧换新政府直接补贴客户的销售业务

在以旧换新政府直接补贴客户的销售业务中，政府直接支付补贴款给客户，属于客户取得的政府补贴收入，与企业无关。企业销售产品的特殊性在于所取得的交易价格包括货币资金和旧货两种形式。

1. 企业以旧换新销售业务的会计处理。在政府以旧换新补贴活动中，企业收到旧货并换出新货，形式上具备非货币性资产交换业务特点，但根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称非货币性资产交换准则)规定，企业以存货换取客户的非货币性资产，适用收入准则。因为企业换出的是存货，且交易中涉及的货币交易占主体，旧货仅仅是一小部分，因此不适用非货币性资产交换准则。

根据收入准则规定，交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。在确定交易价格时，企业应考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。政府以旧换新补贴活动中，企业收到的旧货属于商品收入的非现金对价，应按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。政府以旧换新补贴活动中，旧货价格有明确的评估办法，其公允价值能够合理估计。因此，企业应按旧货的公允价值与客户支付的现金对价合计金额确认收入，按旧货的公允价值确定其入账价值。

2. 企业以旧换新销售业务的税务处理。根据增值税暂行条例实施细则规定，销售货物是指有偿转让货物的所有权，有偿是指取得货币、货物或者其他经济利益。企业取得的旧货属于企业取得的经济利益，应计入收入。根据《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发[1993]154号)相关规定，纳税人采取以旧换新方式销售货物，应按新货物的同期销售价格确定销售额，不能扣减旧货物的价格计税。因此，采取以旧换新方式销售货物，应按货物全价计税并开具发票。收取旧货物如果取得增值税专用发票，可以抵扣进项税额。

根据企业所得税法及其实施条例规定，企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入为收入总额。企业取得的非货币形式包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。因此，以旧换新销售业务中，企业取得的

旧货应计入收入总额。根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定,销售商品以旧换新的,销售商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入,回收的商品作为购进商品处理。因此,企业收取的旧货应按评估价值确认收入并确认其计税基础,会税处理无差异。

3. 客户取得政府补贴的会税处理。在以旧换新政府直接补贴客户的销售业务中,客户直接取得政府补贴,无论是先取得补贴后购买商品,还是先购买商品后取得补贴,该政府补贴均属于客户的一项收入。客户用政府补贴购买商品应按照实际支付的总价款计量商品成本,不能以总价款减除政府补贴后的净额计量。

如果客户是自然人,个人取得政府补助不属于个人所得税的征税范围,不需要缴纳个人所得税,所购买商品的成本为商品总价款,即取得发票所记载的金额。如果客户是法人单位,按照企业所得税法相关规定,应将收到的政府补贴计入当期收入总额计算缴纳企业所得税,同时以购买商品所支付的全部价款作为该项资产的计税基础,以所取得的增值税发票作为税前扣除凭证。如果该项补贴符合《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》(财税[2011]70号)规定的作为不征税收入需满足的3个条件,可以将该项政府补贴作为不征税收入进行确认,即所购买商品的计税基础为客户自行承担的对价金额,不包括用政府补贴资金支付的部分,该项补助对应的支出不能税前扣除。

4. 例解。例2: B公司为一家汽车生产企业,属增值税一般纳税人。公司生产的新能源汽车单位售价为30万元,根据政府以旧换新补贴政策,消费者购车时,可以旧车折抵部分货款,且如果购车价款超过20万元,购车后可凭购车发票以及旧车折抵凭证获得政府补贴2万元。李某购买B公司生产的汽车一辆,旧车评估价为4.5万元,李某实际支付25.5万元,同时根据政府补贴政策获得补贴2万元。

本案例中, B公司根据收入准则规定在客户取得商品控制权时确认商品收入26.55万元 $[30 \div (1+13\%)]$ 。按照增值税和企业所得税相关政策规定应确认的销售收入与会计核算结果相同,不需要纳税调整。具体会计处理为:

借: 银行存款	25.5
原材料——回收旧车	4.5
贷: 主营业务收入	26.55
应交税费——应交增值税(销项税额)	3.45

客户李某取得增值税发票价税合计金额为30万元,取得的政府补贴2万元不需要缴纳个人所得税。

需要注意的是,如果本案例中的购车者为企业法人,则该公司应将取得的2万元政府补贴计入当期损益,借记“银行存款”科目,贷记“其他收益”科目。按购买汽车实际支付的金额,借记“固定资产”“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”科目。公司取得的政府补贴2万元不属于增值税应税范围,而属于企业所得税应税收入,应计入当期企业所得税应纳税所得额。如果该项政府补贴符合不征税收入的确认条件,公司可以将其作为不征税收入处理,当年纳税申报时纳税调减2万元,同时对所购汽车折旧额作纳税调增处理。

(三) 以旧换新政府发放补贴券的销售业务

1. 补贴券的性质。以旧换新政府发放补贴券的销售业务中,消费者需要先领券再购买,企业收到补贴券后再与政府结算。以2024年山东省家电产品以旧换新优惠补贴活动为例,山东省政府对电视机、电冰箱等8类家电开展以旧换新优惠补贴,每位消费者每购买每类一件商品,可享受政府补贴一次,每人最多可补贴8件。消费者可以登录当地家电以旧换新服务平台进行个人身份资格认证比对并领取补贴券。消费者购买家电实际支付的价格是新商品价格减除补贴券金额和旧家电折抵价格之后的差价。

目前对这种业务中补贴券的性质有两种理解:一种观点认为,补贴券等同于现金,客户取得补贴券就是取得了政府补助,所以企业收到补贴券即收到了现金,应该按新家电的全价给客户开具发票,并按照一般的销售业务进行会税处理。另有观点认为,补贴券不等同于现金,客户取得的补贴券是购买家电时可以少付款的依据,企业取得的补贴券是获得政府补贴的凭证,政府实际兑付给企业的资金是企业获得的政府补贴。两种观点下的会税处理并不相同:将补贴券作为现金的,政府补贴的直接受益人是客户,应按照本文前述的以旧换新政府直接补贴客户的销售业务进行处理;将补贴券作为收款凭证的,政府补贴的直接受益人是企业,应按照前述的政府限价再补贴差价的销售业务进行处理。

上述以旧换新政府发放补贴券的销售业务中,由于交易中相关主体是企业与个人,个人收到政府补贴不需要缴纳个人所得税,个人购买的产品属于消费品,一般也不会转让,不涉及确认转让所得相关纳税问题,所以对于个人取得发票的金额与其实际支付的价款是否匹配,无需特别关注。两种观点下的税务处理的差别只是发票开具的对象

表1

C公司2024年第四季度家电销售情况汇总表

单位：万元

项目	期间		
	10月	11月	12月
补贴券金额	150	270	360
旧货抵价	100	180	260
客户结算	750	1 350	1 780
合计	1 000	1 800	2 400

和金额不同,无论采取哪种做法,因企业不会少缴税,个人不需要缴税,所以不会产生税收风险。

如果补贴券形式的政府补贴适用于企业与企业之间的销售业务,情况则不同。补贴券在交易过程中的作用与现金相近,但补贴券不是现金。企业与客户是交易主体且都是政府补贴的受益者。企业是直接从政府取得经济利益的主体,补贴券是确保企业得到政府补助金额的凭证,即如果客户领取补贴券后并未实际购买产品,企业得不到补贴,客户也不能将补贴券变现受益。只有客户领券后才能低价获得产品,企业才能实现销售并取得正常售价的收入。因此这种类型的政府补贴本质上符合本文分析的政府限价再补贴差价的销售业务情形,企业不能向客户开具全额发票,而应按照客户实际支出的金额开具发票。

2.企业与平台之间的业务处理。在以旧换新政府发放补贴券的销售业务中,消费者购买家电可以通过线上和线下两种途径。如果是线上交易,交易过程中又会涉及平台这一主体。根据收入准则规定,如果交易中涉及第三方,企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权,来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。如果平台是代理人,企业应按总额确认收入,支付给平台的部分确认为销售费用,平台按照预期有权收取的佣金或手续费金额确认收入。如果平台是主要责任人,则企业与平台之间是销售产品的合同关系,平台与消费者也是销售产品的合同关系,平台从企业购进商品再销售给消费者,企业与平台分别按照收入准则确认和计量收入。

3.例解。例3:C公司为某省一家电生产企业,属增值税一般纳税人。在该省2024年以旧换新优惠补贴活动中,公司当月销售产品从消费者个人取得补贴券,政府在次年20日一次性兑付。2024年第四季度C公司销售家电取得收入情况如表1所示。

1.C公司2024年10月相关会计处理。

借:银行存款

750

原材料——旧货 100
其他应收款——应收政府补贴 150
贷:主营业务收入 $[1\ 000 \div (1+13\%)]$ 884.96
 应交税费——应交增值税(销项税额)
 $(884.96 \times 13\%)$ 115.04

2.C公司2024年11月相关会计处理。

(1)销售产品确认收入。

借:银行存款 1 350
 原材料——旧货 180
 其他应收款——政府补贴 270
贷:主营业务收入 $[1\ 800 \div (1+13\%)]$ 1 592.92
 应交税费——应交增值税(销项税额)
 $(1\ 592.92 \times 13\%)$ 207.08

(2)收到政府兑付的10月补贴款并开具发票。

借:银行存款 150
 贷:其他应收款——政府补贴 150

3.C公司2024年12月相关会计处理。

(1)销售产品确认收入。

借:银行存款 1 780
 原材料——旧货 260
 其他应收款——应收政府补贴 360
贷:主营业务收入 $[2\ 400 \div (1+13\%)]$ 2 123.89
 应交税费——应交增值税(销项税额)
 $(2\ 123.89 \times 13\%)$ 276.11

(2)收到政府兑付的11月补贴款并开具发票。

借:银行存款 270
 贷:其他应收款——应收政府补贴 270

尽管C公司尚未收到12月的政府补贴款,但仍应按权责发生制原则确认2024年第四季度商品销售收入4 601.77万元 $(884.96+1\ 592.92+2\ 123.89)$ 。增值税收入和企业所得税收入的确认方法均与会计核算结果相同,不存在税会差异。■

责任编辑 李卓