

政府补助收入的会计处理和税务筹划

朱尚华

(广东一力集团有限公司 广东四会 526200)

【摘要】 本文通过四个实际案例,结合会计准则和税收规定,对政府补助会计处理和税务筹划实务操作进行了详细分析,力求提高财务人员税务筹划的前瞻性,为工作中遇到的实际问题提供解决思路。

【关键词】 政府补助收入 会计处理 税务筹划

一、政府补助的会计处理

政府补助收入是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助,是指企业取得的、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,是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

在会计处理上,企业取得与资产相关的政府补助,不能全额确认为当期收益,应当随着相关资产的使用逐渐计入以后各期的收益。也就是说,这类补助应当先确认为递延收益,然后自相关资产可供使用时起,在该项资产使用寿命内平均分配,计入当期营业外收入。企业取得与收益相关的政府补助,根据不同情况计入当期营业外收入或递延收益。用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。

二、政府补助的税务处理

1. 税务处理上,政府补助主要涉及企业所得税。《企业所得税法》中没有政府补助的概念,但第六条规定,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。虽然第七条规定,收入总额中财政拨款为不征税收入,但《企业所得税法实施条例》第二十六条规定企业所得税法第七条第(一)项所称财政拨款,是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金。企业取得的财政拨款实际不属于该处所指的不征税收入。关于政府补助收入的具体规定为在2011年9月7日财政部和国家税务总局下发的财税[2011]70号文《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》,该文件自2011年1月1日起执行。

2. 政府补助收入不征税的条件。根据财税[2011]70号文,明确了企业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作为不征税收入的条件,凡同时符合以下三个条件的,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:企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件;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;企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

3. 税务筹划的前提。政府补助如果是当期收益性补助,或列入递延收益但短期内就结转营业外收入的,就没有必要进行税务筹划,直接作为营业外收入计入收入总额计缴企业所得税,因为根据《企业所得税法实施条例》第二十八条的规定和财税[2011]70号文:不征税收入用于支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除;用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

只有在政府补助是与长期资产相关的情况下,因为资金的时间价值,税务筹划才有意义。这种情况下,取得补助收入时计入递延收益不征税,长期资产形成后,递延收益按照折旧或摊销年限转为营业外收入计税,严格上讲,应该是补助形成的长期资产计提的折旧或摊销做纳税调整,递延收入结转的营业外收入免税。

4. 企业申请政府补助收入免税的关键在于要有县级以上政府部门出具的规定资金专项用途的文件。对于没有取得政府部门下发文件的拨款,尽量根据款项用途促请政府出具专门文件,规定专款使用方向。企业有关政府补助的税务筹划均以此作为出发点,其他两项条件是资金有专门的管理办法或管理要求,以及企业必须进行单独核算。财政部门资金一般都有管理办法和要求,即使没有专门文件,在下拨文件中类似“必须专款专用”等都属于管理要求,企业单独核算一般也不存在问题。

三、案例分析

案例一:招商引资地价返还补助。目前,各级地方政府为了招商引资,提供了各种优惠政策,包括土地地价补助、基础设施建设补助、减免行政性收费、税收超额返还等。

某企业在广东省某县投资建厂,属于国家鼓励的新兴产业,预计会给该地带来500人的就业机会,投产当年税收超过

1 000 万元,以后每年会有 30%以上增长。该市为了吸引该企业投资落户,减免大部分行政性收费,同时给予地价优惠,建厂地块共 350 亩,拍卖价为 13 万元每亩,政府承诺每亩返还 6 万元,实际每亩地价 7 万元。

在会计处理上:减免收费方式不存在款项收付,企业不需要做任何会计处理,地价优惠则需要通过财政拨款返还 2 100 万,企业收到该资金时,需要结合实际情况及税务筹划进行会计处理。从性质上,政府因为未搞好“三通一平”才给予财政拨款补助,由企业自行进行“三通一平”,其支出计入企业工程建设成本,政府补助实际属于与资产相关的收益,应计入“递延收益”科目,待在建工程转为固定资产后,在折旧期限内分期结转计入营业外收入。

在税务处理上:如果企业没有取得政府部门规定资金专项用途的拨款文件,企业收到补助的当年,应作为企业所得税调整项目计算缴纳企业所得税,税额为 525 万元,即企业尚未开始建设就要承担 525 万元的税务负担。该案例中,企业财务负责人先考虑到了税务问题,在签订投资协议时,与政府明确了该笔拨款为专项用途的资金,并由政府相关部门出具专门拨款文件,专项用于企业地块的“三通一平”和基础设施建设。然后企业以该文件为依据,对相关支出单独核算,向税局申请作为不征税收入入账。由于是工程项目建设,该笔资金形成的固定资产在未来 20 年时间内折旧并进行税务调整,当期 525 万元税务筹划收益和未来 20 年 525 万元税支出形成了巨大的时间价值反差。

案例二:政府拨付的产业扶持资金。粤东某县交通不便,自然环境优美,有丰富的旅游资源,决定大力发展旅游业,力图将旅游业发展成为当地支柱产业,为此政府制定了专项扶持旅游业发展的优惠政策,对于新建的五星级酒店一次性给与 400 万元旅游扶持资金。某企业 2011 年开始投资兴建五星级酒店,尚未完工,政府于 2013 年 3 月支付 400 万元旅游扶持资金给企业,没有提供拨款文件。

在会计上,根据上述情况,政府补助并未明确款项用途,仅笼统注明旅游扶持资金,企业应作为当期取得的收益计入“营业外收入”科目,同时在收到补助的当年计入收入总额纳税。这样,企业尚在建设期就要支付 100 万元企业所得税,政府补助扶持旅游产业发展的效果也大打折扣。

笔者提供了以下纳税筹划建议:由企业与企业与政府部门协商,要求政府部门出具资金专项用途的拨款文件,即明确该项拨款专项用于酒店工程项目建设,专款专用。根据政府部门的拨款文件,该项政府补助记入“递延收益”科目,待酒店竣工后根据折旧年限结转计入营业外收入。同时,其在税务上也符合不征税收入的条件,避免了即时 100 万元的所得税支出,获得了 20 年货币时间价值收益。

案例三:科研项目、技术研发专项补助。一般来说,企业收到与科研相关的政府补助,其中部分为未指定用途的科技经费补助,该部分收入通常作为当期收益记入“营业外收入”

科目,当年计算缴纳企业所得税;另外大部分为指定科研项目的补助收入,会计和税务处理较为复杂。

某企业生产塑料机械,2012 年 3 月与某省经信委签订项目协议,承诺研发生产精密高效节能大型注塑机,项目总投资 3 500 万元,实施期限为 2012 年 1 月至 2013 年 12 月 31 日,项目经济指标为达产后年度产量 1 500 台,产值 5 000 万元,新增利润 1 200 万元,新增税金 800 万元。还有项目技术指标和研发成果数量要求。企业于 2012 年 5 月取得财政拨款 300 万元,取得省经信委和财政厅共同下发的专项拨款用途文件。

该企业出于谨慎性原则,对研发支出通常费用化处理,未形成无形资产。由于该研发项目需要政府部门验收,达到协议规定的各项指标后才算项目完成,如果不能通过评审,企业应交回政府补助收入。因此,企业不能在当期作营业外收入入账,应先记入“递延收益”科目,待项目评审通过后结转到营业外收入。在税务处理上,由于企业研发采用费用化处理,资金时间价值不大,企业可以在收到补助的当年调增应纳税所得,将补助收入申报计税,同时,研发费用照常税前扣除,将来项目验收通过后,“递延收益”科目结转营业外收入时,调减当年应纳税所得额。当然,企业也可将其作为不征税收入(符合税法规定 3 个条件),同时该项目对应政府补助收入支出的研发费用也不能在所得税前扣除。

如果企业研发费用形成无形资产,则税收筹划的价值较大。补助收入作为与资产相关的收益,收到 350 万元时记入“递延收益”科目,研发成果形成无形资产后,递延收益 350 万元按照摊销期限结转营业外收入。收款时 350 万元作为不征税收入,无形资产摊销时,对应 350 万元无形资产原值部分的摊销不能在税前扣除,假设摊销期限为 10 年,就存在当期所得税一次性流出与未来 10 年分期流出的时间性价值差异。

案例四:产业升级、技术改造和节能环保等投资项目补助。该类投资通常为固定资产投资项目,政府补助也有规范的拨款文件,符合不征税收入条件。

某企业为生化制药企业,制药过程中产生大量废液,该废液可用来产生沼气。为发展循环经济,废物利用,企业决定建设沼气发电项目,该项目申报后纳入国家支持的循环经济支持项目,国家发改委下发专项拨款文件,中央财政给予补助 500 万元,用于沼气发电项目建设。

在会计上,由于文件专门规定了资金用途,属于与资产相关的收益,企业收到款项后应记入“递延收益”科目,项目竣工后按照折旧年限分期结转到营业外收入。

税务上,符合不征税收入的三个条件,收款当年作为不征税收入不计缴企业所得税,项目竣工后,政府补助收入对应的折旧不能在税前扣除,每年应调增计税所得额,递延收益结转的营业外收入作为不征税收入申报。

主要参考文献

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,2011-09-07