

所得税不征税收入的相关政策及财税处理

吴适 杨新

(重庆财经职业学院工商管理系 重庆 402160 西南大学经济管理学院 重庆 400700)

【摘要】 本文首先对不征税收入的定义进行了分析,然后就不征税收入的财税政策规定及财税处理进行了剖析,最后提出了企业在处理不征税收入时应注意的几个问题。

【关键词】 企业所得税 不征税收入 财税处理

关于企业所得税不征税收入,我国于2008年修订实施的《企业所得税法》对其进行了明确。本文对不征税收入的政策规定、涉及内容和财税处理等问题进行解析。

一、不征税收入与税收优惠

不征税收入是指不列入企业所得税征收范围的收入。不征税收入根本就不进入征税收入的范畴,不征收企业所得税。不征税收入不属于税收优惠,所谓税收优惠是国家干预经济的重要手段之一,是指政府为了配合国家经济和社会发展目标,利用税收政策,在税收方面采取相应的激励和照顾措施,以减轻某些纳税义务人应履行的纳税义务来补贴纳税义务人的某些活动。税收优惠主要通过税收减免、税收退还等方式来实现。

在《企业所得税法》中设定不征税收入,主要是考虑到对一些非经营活动或非营利活动带来的经济利益流入进行税收征收没有意义,应从收入总额中予以扣除。目前,我国存在很多事业单位、公益慈善组织、社会团体和民办非企业单位等,这些单位不以营利为目的,其收入的主要形式是财政拨款、行政事业性收费等,从本质上讲,这些收入不属于经营性或营利性活动带来的经济利益,是专门从事特定活动而取得的收入,对这类组织取得的收入征税没有实际意义,应永久不列为征税范围的收入。

目前我国的《企业所得税法》第七条及其实施条例的相关条文中明确的不征税收入主要包括四类:一是各级政府对纳入预算管理事业单位、社会团体等组织的财政拨款;二是依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费和政府性基金;三是国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的政府性资金;四是国务院规定的其他不征税收入。

二、不征税收入的财税政策解读

1. 税收政策的规定。《企业所得税法》第七条规定:“收入总额中的下列收入为不征税收入:财政拨款;依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;国务院规定的其他不征税收入”。其中,其他不征税收入在《企业所得税法

实施条例》第二十六条做了界定,是指企业取得的,由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

《财政部 国家税务总局关于财政性基金、行政事业性收费、政府性基金有关所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号)明确了两个方面的资金收入为不征税收入,并且明确不征税收入对应的支出不得税前扣除。企业收取的各种基金、收费,应计入企业当年收入总额。对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费,准予作为不征税收入,于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除;未上缴财政的部分,不得从收入总额中减除。

《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2009]87号)规定:“对企业在2008年1月1日与2010年12月31日期间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,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:一是企业能够提供资金拨付文件,且文件中规定该资金的专项用途;二是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;三是企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算”。只要企业取得的财政性资金同时满足上述三个条件,就可以享受不征税收入的待遇。同时,财税[2009]87号文件还对该财政性资金的使用做了规定:如果该财政性资金在作为不征税收入处理后,在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政或其他拨付资金的政府部门的部分,应重新计入取得该资金第六年的收入总额;重新计入收入总额的财政性资金发生的支出,允许在计算应纳税所得额时扣除。

财税[2009]87号文件适用至2010年年底,从2011年1月1日开始适用《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),这两

个文件规定的内容基本一致。在这两个文件中需要特别注意的是:这里的“5年”是指取得财政资金后的连续60个月,不是5个纳税年度;企业取得符合不征税收入条件的资金,在第六年转作应税收入处理了,缴纳了所得税,那么相应的用该财政性资金发生的支出,就应该允许在税前扣除。

2. 财务政策的规定。根据《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,将不征税收入作为“政府补助”进行核算。同时,将政府补助分为与资产相关和与收益相关的政府补助两类,主要包括财政拨款、财政贴息、税收返还等,从外在形式看主要包括货币性和非货币性政府补助。

与资产相关的政府补助在取得时计入“递延收益”,在以后期间分摊进入当期损益“营业外收入”。与收益相关的政府补助,如果用于补偿已经发生的费用、损失,直接计入当期损益“营业外收入”,如果用于补偿将要发生的费用、损失,先列入“递延收益”,在以后期间分摊进入当期损益“营业外收入”。

三、不征税收入的财税处理

例:某高新技术企业,2012年11月取得省科技厅拨付的科技补贴资金420万元,12月购入研发设备600万元,使用年限为6年,按直线法计提折旧,预计无残值。税法规定最低使用年限为5年。

分析:

首先,按照税收政策规定,该无偿拨款应作为不征税收入,同时,使用该不征税收入形成的费用,不得在计算企业应纳税所得额时扣除。因此,不征税收入为420万元,不应计征所得税;用该不征税收入购买设备形成的支出,计提的折旧也不能在计算应纳税所得额时扣除,应进行纳税调整。按照财务制度的规定,企业在实际取得无偿拨款时,由于是用于购买固定资产,属于与资产相关,应记入“递延收益”科目;在资产的使用期间,再从“递延收益”科目转入当期损益“营业外收入”科目。

财税处理比较:在拨款取得时,税务上不作为收入处理,财务上作为“递延收益”处理,也不作为收入确认,所以,会计与税法的处理一致,不需要进行纳税调整。在资产使用期间,税务上对相关支出不允许在税前扣除,但是,财务上既进行了收入的确认,同时又进行了成本费用的确认,存在一定的差异,所以,应进行纳税调整。

其次,财务处理(单位:万元):

2012年11月,收到拨款:借:银行存款	420
贷:递延收益	420
2012年12月购入设备:借:固定资产	600
贷:银行存款	600
2013年计提折旧:借:管理费用	100
贷:累计折旧	100
2013年摊销递延收益:借:递延收益	70
贷:营业外收入	70

以后每年的财务处理与2013年一致。

税务处理:在2012年11月取得420万元的拨款收入时,税务和财务都未作为收入处理,不需进行纳税调整。在2013年及其以后的5年中,财务上确认的“营业外收入”70万元,不应作为收入处理,应进行纳税调整减少70万元。另外,“管理费用”100万元,其中70万元是财政拨款收入购买资产形成的支出,不能在税前扣除,应进行纳税调整增加70万元(其中30万元由企业自有资金购买资产所形成,可以税前扣除)。经过以上纳税调整增加和减少,其实财政拨款未对应纳税所得额产生影响,符合税法的规定。

最后,需要说明的是,以上是理论上的操作,也是要求大家在实践中这样来做的。但是在实践中,还有另外一种操作方法:首先,企业在2012年11月取得420万元财政拨款时,一次性列入“营业外收入”账户,并作为纳税收入计算企业所得税。然后,企业用该资金购买固定资产,计提折旧形成的成本费用允许企业税前扣除。

这样操作的好处是:企业不需要在每年进行纳税调整,可以大大减少工作量。不足之处是:这样处理会让企业承担420万元收入所形成的企业所得税的时间价值,因为这样做,本质上就是要求企业先交纳企业所得税,然后每年再进行抵减。

四、企业应关注的几个问题

1. 正确区分不征税收入和免税收入。首先,在计算企业所得税时,企业取得的不征税收入应该从收入中扣减,但是用不征税收入支出所形成的成本费用或形成的资产,其进行折旧、摊销的,也不得在计算应纳税所得额时扣除。而企业取得的免税收入,不征收企业所得税,而且为取得免税收入而发生的成本、费用以及将免税收入用于支出形成的费用或购置资产进行的折旧、摊销,允许在企业所得税前扣除。因此,企业取得的一笔收入究竟是作为不征税收入处理,还是作为免税收入处理,存在一定的差异,企业应该进行准确的判断。

2. 注重不征税收入的管理工作。首先,企业应取得相关的资金取得文件和资金拨付证明材料,为企业作为不征税收入的财税处理做好准备。其次,资金使用应严格按照政府部门规定的用途进行,在国家的相关税务政策中都有不征税收入资金用途的规定,拨付资金的地方政府也对资金的具体使用制定有专门的管理办法,企业应严格遵守。

3. 应进行正确的会计核算。由于不征税收入的财税处理存在差异,财税规定不一致,所以,一定要进行正确的会计核算。企业在进行会计核算时,对于符合不征税收入条件的财政性资金及其发生的相关支出,应该设置专门的会计科目进行核算,与征税收入和能在税前扣除的成本费用进行区分,便于国家对企业不征税收入的取得情况、支出情况进行监督检查。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006