企业所得税不征税收入及其支出管理

张春喜

（河南四方会计师事务所　河南安阳　455000）

【摘要】《企业所得税法》中的不征税收入有特定的内涵，其不属于税收优惠政策，不同于免税收入，在支出处理上有严格的规定。不征税收入不能弥补亏损，一般不能改变用途；其形成的支出不准在所得税前扣除，更不能加计扣除；极特殊情况下，不征税收入才能转化成征税收入，其形成的支出准许在所得税扣除。

【关键词】不征税收入　企业所得税　税务处理

2008年开始实行的《企业所得税法》及其实施条例创设了不征税收入概念，但在实际工作中，很多企业未能真正理解其内涵，甚至在亏损弥补、研发费用加计扣除等方面围绕其进行所谓的纳税筹划，给自己带来涉税风险而懵然不知。笔者以涉及不征税收入的相关法律法规为依据，厘清不征税收入及其支出的税务处理，以期给广大实务工作者提供指引。

一、不征税收入的内涵

《企业所得税法》将企业的收入总额界定为以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，包括不征税收入和征税收入，征税收入又分为免税收入和应税收入。

不征税收入包括财政拨款、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，以及企业取得且由国务院财政、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。免税收入属于税收优惠政策，构成征税收入但予以免除，包括国债利息收入，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益，符合条件的非营利组织的收入（不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入）。

免税收入是征税收入的组成部分，但基于税收优惠政策而免予征税，随着税收优惠政策的调整而调整，不能永久列入不征税范围；不征税收入是非经营活动或非营利活动带来的经济利益流入，从所得税的计税原理上讲，应永久不列入征税范围。因此，不征税收入对应的支出不允许在税前扣除，而征税收入对应的支出允许在税前扣除。这是现行企业所得税法区分不征税收入和免税收入的理论意义所在。基于此，不征税收入一般不能作为应税收入处理，并要求在财务上单独核算。

二、不征税收入及其支出的税务处理

企业所得税前扣除的支出从性质和根源上必须与征税收入相关，因不征税收入被排除在征税收入之外，与应纳税所得额无关；免税收入是贯彻国家政策给予企业的支持，在计算应纳税所得额时，也从总收入扣除。如果应纳税所得额大于零，按照适用税率征收企业所得税；如果应纳税所得额等于零，企业所得税为零；如果应纳税所得额小于零，就是税法上的亏损，作为一项税收优惠政策，在五年内可以用税前利润弥补。

1. 不征税收入与亏损无关，不能用于弥补亏损。《企业所得税法》第十八条规定，企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。该法实施条例第十条规定，企业所得税法所称亏损，是指企业依照所得税法和本条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

用税前利润弥补亏损，是世界上大多数国家基于企业持续经营假设给予的一项税收优惠政策，有三种操作方法：向以前年度结转、向以后年度结转和将两者结合的混合结转。目前，在全世界开征企业所得税的159个国家和地区中，仅有美国、法国、加拿大、荷兰、关岛、文莱和北马里亚纳群岛等7国家和地区采用第三种做法。

我国选择向后结转且规定不超过五年。允许弥补的以前年度亏损，必须是在会计利润的基础上按照税法规定进行纳税调整后的应纳税所得额，且该所得额应经过税务机关审核确认，不能自行调整。弥补亏损指用以后实现的所得额弥补，不是用会计利润弥补，在企业所得税申报表上体现为纳税调减。

国家税务总局《关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函[2010]148号）规定，企业符合

规定的不征税收入，在企业所得税年度纳税申报表附表三“纳税调整明细表”中核算，不征税收入作为纳税调减处理，与之相对应，由不征税收入形成的支出（含费用和资产的折旧、摊销），作纳税调增处理。企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目，不得弥补当期及以前年度应税项目亏损；当期形成亏损的减征、免征所得额项目，也不得用当期和以后纳税年度应税项目所得抵补。

企业的应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-允许弥补的以前年度亏损。

其逻辑是：通过纳税调整将不征税收入及其形成的支出从应纳税所得额中分离出来，再将免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目从收入总额中剔除，在此基础上，将应税收入与成本、费用、税金、损失和其他支出按照税法口匹配，计算应纳税所得额，进而计算应纳税额或结转亏损的数额。不征税收入和免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目与企业亏损无关。企业无论是免税项目所得还是不征税项目所得都不可以弥补以前年度亏损，应税项目与免税项目（包括不征税项目）不能互相调剂补亏。

既然不征税收入与企业亏损无关，因此，假使存在亏损，不征税收入仍然不能用于弥补亏损。

2. *不征税收入形成的研发支出和无形资产摊销不允许税前扣除。*国家税务总局关于印发《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》的通知（国税发[2008]116号）第七条规定，研发费用计入当期损益未形成无形资产的，允许再按其当年研发费用实际发生额的50%，直接抵扣当年的应纳税所得额；研发费用形成无形资产的，按照该无形资产成本的150%在税前摊销。除法律另有规定外，摊销年限不得低于10年。

该通知附件“研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表”中，第37行“加计扣除额”是由第35行各项研发费用的“合计数”，减去第36行“从有关部门和母公司取得的研究开发费用专项拨款”的余额。从归集表的逻辑关系上看，国家税务总局规定将企业收到的专项拨款单独列示，是充分考虑到企业收到资金进入资金池后，无法区分此类资金形成的支出哪些是征税收入形成的，哪些不是征税收入形成的，但为了计算和填表简化，将收到的拨款视同形成了等额的支出，在计算加计扣除时从中扣减。

《财政部、国家税务总局关于中关村、东湖、张江国家自主创新试点地区和合芜蚌自主创新综合试验区有关研究开发费加计扣除试点政策的通知》（财税[2013]13号），其附件“研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表”中，已修改为：第36行“当期加计扣除额”是由第34行各项研发费用的“合计数”，减去第35行“作为不征税收入处理的财政性资金用于研发的部分”，该文件仍然继承《企业所得税法》及其实施条例和国税发[2008]116号文不征税收入形成的支出不能税前扣除的精髓，但资金一旦进入企业，要准确核算发生的支出用的是征税收入还是不征税收入，的确是一件非常困难的事情。笔者认为，国税发[2008]116号文的规定更具有可操作性。

企业取得的财政拨款等不征税收入形成的研究开发支出，是国家支持企业创新给予的财力物力支持，是与企业正常生产经营活动无关的支出，不能在企业所得税前扣除，更谈不上加计扣除。

3. *税法对不征税收入较征税收入管理更严格，一些不征税收入一旦改变用途，要并入应纳税所得额征税，且其对应的支出不能税前扣除。*财政部、国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知（财税[2012]27号）规定，符合条件的软件企业按照《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税[2011]100号）规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算，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。软件企业取得的退税款若改变用途，须并入应纳税所得额，计算缴纳企业所得税，对应的支出不能在企业所得税前扣除。

《财政部、国家税务总局关于核电行业税收政策有关问题的通知》（财税[2008]38号）规定，自2008年1月1日起，核力发电企业取得的增值税退税款，专项用于还本付息，不征收企业所得税。核电行业收到的增值税退税款要单独核算。否则，须并入应纳税所得额，计算缴纳企业所得税，对应的支出不能在企业所得税前扣除。

4. *在特殊情况下不征税收入可转化成应税收入，其对应的支出可以在税前扣除。*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，从2011年1月1日起，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，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。①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；②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；③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。企业据此处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税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。

国家税务总局《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15

反观知名房企土地增值税欠税之争

杨　琳（副教授）

（长江大学管理学院　湖北荆州　434023）

【摘要】2013年11月，央视曝光多家知名房企欠缴巨额土地增值税之后，被点名的多家上市房企、地方税务机关乃至国家税务总局纷纷予以回应，引起社会广泛关注。但无论是上市公司的公告还是国家税务总局的回复都过于简单，不仅没有消除公众的疑问，反而引来更多质疑。因此本文对各方的说法进行梳理，针对其中的焦点问题发表个人看法，并认为应尽快实施房地产综合税收制度改革。

【关键词】土地增值税　欠税　纳税人

一、欠税的法律规定

欠税是指纳税人、扣缴义务人超过征收法律法规规定或税务机关依照税收法律、法规规定的纳税期限，未缴或少缴税款的行为。

土地增值税纳税期限最早见于1994年1月1日实施的《土地增值税暂行条例》，其后财政部发布实施细则，其中第十六条规定可以预征土地增值税。2006年3月2日，财政部、国家税务总局发布《关于土地增值税若干问题的通知》（财税发[2006]21号），明确了房地产开发企业土地增值税的预征清算办法。在其中第三部分“关于土地增值税的预征和清算问题”规定“对未按预征规定期限预缴税款的，应根据《税收征收管理法》及其实施细则的有关规定，从限定的缴纳税款期限届满的次日起，加收滞纳金。”可见预征期限并没有统一规定，而是由各地征收机关在具体执行时灵活掌握。

为了进一步规范和完善预征办法，2006年国家税务总局出台《关于房地产开发企业土地增值税管理有关问题的通知》（国税发[2006]187号），具体规定房地产开发

号）规定，企业取得的不征税收入，应按照《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，以下简称《通知》）的规定进行处理。凡未按照《通知》规定进行管理的，应作为企业应税收入计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。

财税[2011]70号文规定确认不征税收入后，当且仅当在收到资金后的5年（60个月）内（非5个纳税年度）全部未使用且未缴回拨款部门时，从第六年开始，应该作为征税收入计入应纳税所得额，由此发生的支出准许在计算企业所得税前扣除，符合加计扣除条件的，允许加计扣除。如果收到的财政性资金不符合财税[2011]70号文要求，应按征税收入处理，不能作为不征税收入管理。

三、小结

综上所述，我们对不征税收入及其形成的支出核算可得出如下结论：不征税收入在计算应纳税所得额时应预先剔除，与亏损无关，不能用于弥补亏损；不征税收入形成的研发支出和无形资产摊销不允许税前扣除，更不能加计扣除；一些不征税收入，如符合条件的软件企业收到的即征即退增值税款、核电行业收到的增值税退税款等，一旦改变用途，须并入应纳税所得额征税，且其对应的支出不能税前扣除；税法明文规定的不征税收入在特殊情况下可转化成应税收入，其对应的支出可以在税前扣除。

主要参考文献

1. 戴琼等.最新企业所得税业务处理技巧与汇算填报方法.北京：中国经济出版社，2010

2. 陈玉琢，叶美萍.不征税收入和免税收入若干问题解析.税务与经济，2012；6

3. 吴适，杨新.所得税不征税收入的相关政策及财税处理.财会月刊，2013；23

4. 孙瑞标等.《中华人民共和国企业所得税法实施条例》操作指南.北京：中国商业出版社，2007

5. 王冬，陈岳.不征税收入用于支出的会计与所得税处理改进.财会月刊，2010；22

6. 中国注册会计师协会编.税法.北京：经济科学出版社，2013

7. 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，2011-9-6