

从一个税务稽查案例看不征税收入的财税处理

方飞虎(教授)

(浙江经贸职业技术学院财务会计系, 杭州 310018)

【摘要】不征税收入是我国《企业所得税法》创设的一个新的法律概念,实务中对其政策内涵及涉税处理存在不少模糊认识。不征税收入不同于免税收入,财政性资金也未必都属于不征税收入,不征税收入对企业而言只是获得了相应所得税额的时间价值而已,某些特殊情况下作应税收入反而对企业更为有利。

【关键词】不征税收入; 企业所得税; 税务案例; 财税处理

近日,笔者翻阅《海峡财经导报》时发现吴清波发表于2013年11月20日第018版《不征税收入和免税收入有何区别》(以下简称《区别》)一文中有一则关于不征税收入事项的税务稽查处理案例,并根据这一稽查处理案例比较了不征税收入和免税收入的区别。该文作者通过两者不同政策法律规定的对比,分析了其税务处理上的区别,很受启示。笔者所注意到的是,这则稽查处理案例本身存在着可商榷之处。

一、案例回放

《区别》一文叙述的案例如下:近日,某市地税机关在对一家高新技术企业进行2012年度企业所得税重点检查时,发现该企业从省级财政部门取得了一笔专项研究开发资金200万元,该笔专项研究开发资金用于企业某高新技术产品的研发。该企业在企业所得税自核申报时将该笔收入计入免税收入,并加计扣除了研发费100万元。地税机关责令该企业对此笔业务调增应纳税所得额300万元,补缴企业所得税及滞纳金,并处少缴税款50%的罚款。

二、讨论分析

免税收入属于税收优惠政策,税法规定免税收入的范围有:①国债利息收入;②符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;③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;④符合条件的非营利组织的收入。

免税收入是纳税人应纳税收入的重要组成部分,只是国家为了实现某些经济和社会目标,在特定时期和对特定项目取得的经济利益给予的税收优惠照顾,而在一定时期以后也有可能恢复征税。企业取得的免税收入,既可以从应税收入中扣减,为取得免税收入发生的成本、费用以及将免税收入用于支出形成的费用或购置资产提取

的折旧、摊销也可以在企业所得税前扣除。

可见,稽查案例中该高新技术企业把200万元计入免税收入处理是不对的,地税部门认定此项资金不属于免税收入而予以调整是正确的;但地税部门把200万元确认为不征税收入而予以“调增企业应纳税所得额300万元,补缴企业所得税及滞纳金,并处少缴税款50%的罚款”的处理,笔者认为有失公允,是值得商榷的。

问题一:不征税收入如何确认?

《企业所得税法》第七条规定:“收入总额中的下列三项收入为不征税收入: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》第二十六条作了界定,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。一般而言,企业涉及财政拨款、行政事业性收费、政府性基金的情况不多,企业涉及不征税收入事项大多属于专项用途的财政性资金。那么,专项用途的财政性资金是否都属于不征税收入呢?

实际工作中有很多人认为,只要是财政补贴或财政奖励等财政性资金都属于不征税收入,其实不然。

作为不征税收入需要同时具备三个条件。《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)、《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)等规定: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。同时要注意的是,按规定符合条件的财政性资金作不征税收入处理后,如果在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6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。

因此,并非所有财政性资金都属于不征税收入。

问题二:不征税收入可否作为应税收入?

不征税收入是企业取得的专门从事特定目的的收入,它不属于企业营利性活动带来的经济利益。不征税收入尽管可以“在计算应纳税所得额时从收入总额中减除”,但《企业所得税法实施条例》第二十八条及财税[2008]151号文件第三条规定“企业的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;企业的不征税收入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”。因此,它不同于免税收入,不属于税收优惠政策。

那么,对于不征税收入,企业可否将其作为应税收入处理呢?

笔者认为,对某一专项用途的财政性资金是否作为不征税收入,企业有选择权。财税[2011]70号文件中“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”的规定,是一条授权性规范。授权性规范是指规定人们可以作出一定的行为,或者要求他人作出或不作出某种行为的规范,此处是“可以”,并非“必须”或“应该”。鉴于国家对不征税收入有比较严格的管理和核算要求,企业可能会为之付出较大的管理成本或存在一定的涉税风险,况且用不征税收入支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除,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。因此,企业可以根据自身情况选择对“专项用途财政性资金”的税务管理,即可以选择作为当期的应税收入来处理。

退一步说,作为确认不征税收入需要同时具备的三个条件中,①②两个条件不取决于企业,但第③个条件,即“企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算”这个条件是可以控制的。企业只要不单独核算此项有专门用途的财政性资金,那么该项资金就不符合不征税收入的确认条件,从而作为应税收入了。

问题三:不征税收入对企业所得税有何影响?

例如,A企业2012年12月5日收到当地财政部门拨付的专项资金100万元,要求用于购买专用设备。2012年12月31日,A企业购入不需要安装的专用设备一台,实际成本140.4万元(含税),使用期限10年,采用直线法计提折旧,不考虑残值。

1. 会计处理。

(1)2012年12月5日收到财政专项拨款时:

借:银行存款	100
贷:递延收益	100

(2)2012年12月31日购买专用设备时:

借:固定资产	120
应交税费——应交增值税(进项税额)	20.4
贷:银行存款	140.4

(3)2013年1月~12月每月计提折旧1万元,每年12万元:

借:管理费用	12
贷:累计折旧	12(120÷10)

(4)2013年1月~12月转销递延收益:

借:递延收益	10
贷:营业外收入	10(100÷10)

2. 所得税处理。

(1)在符合不征税收入确认条件并确认为不征税收入的情况下。

A企业取得的财政专项拨款100万元中当年会计确认营业外收入的10万元,应作纳税调整减少处理;此专款(不征税收入)形成的专用设备所对应的折旧不得在税前扣除,但超过此专款(不征税收入)相对应的专用设备部分计提的折旧可以在税前扣除。

具体调整时,通过企业所得税年度纳税申报表附表三“纳税调整项目明细表”第14行“不征税收入”调减应纳税所得额10万元;通过企业所得税年度纳税申报表附表九“资产折旧、摊销纳税调整明细表”第3行“飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备”进行调整,其中资产原值栏目下,第1列账载金额120万元,第2列计税基础20万元,本期折旧、摊销额栏目下,第5列会计为12万元,第6列税收为2万元,从而第7列调增应纳税所得额为10万元。

由以上分析可见,在符合不征税收入确认条件并确认为不征税收入的情况下,一方面财政专项拨款(不征税收入)调减应纳税所得额10万元,同时此专款(不征税收入)形成的专用设备所对应的折旧调增应纳税所得额为10万元,等额“一减一增”对当年企业所得税没有影响。未来9年,就财政专项拨款(不征税收入)而言,通过附表三累计调减应纳税所得额90万元,同时就此专款(不征税收入)而形成的专项设备的折旧、摊销而言,则通过附表九累计调增应纳税所得额90万元,同样是等额“一减一增”,对企业所得税没有影响。

(2)在不符合不征税收入确认条件或虽符合但未确认不征税收入的情况下。

如果A企业取得的100万元财政专项拨款不符合不征税收入的确认条件,或虽符合但未确认不征税收入的

情况下,会计仍然是确认递延收益,并逐期结转为营业外收入,而税法要求全额计入当年应税收入额,形成会计与税法的暂时性差异。

具体调整时,通过企业所得税年度纳税申报表附表三“纳税调整项目明细表”第11行“确认为递延收益的政府补助”进行,其中账载金额为10万元,税收金额为100万元,应调增应纳税所得额90万元。以后每年的账载金额为10万元,税收金额为0,相应调减应纳税所得额10万元,未来9年累计调减应纳税所得额90万元。10年内就此财政专项拨款而言,第一年调增应纳税所得额90万元,以后9年累计调减应纳税所得额90万元,等额“一减一增”,对企业所得税没有影响。

因此,在不考虑资金时间价值的前提下,不征税收入和征税收入在摊销和递延期内对企业所得税的影响为零,也就是说,某项财政性资金如果确认为不征税收入,对企业来说最多只是获得了相应所得税额的货币时间价值而已。

问题四:是否存在把不征税收入作为应税收入反而对企业更为有利的情况?

在特殊情况下把不征税收入选择作为应税收入反而对企业更为有利。

1. 在享受加计扣除的情况下。

《企业所得税法实施条例》第九十五条规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

例如:甲企业为高新软件生产企业,2013年应税收入500万元,成本、费用、损失400万元,其中200万元为研发支出;2013年获得政府科技补贴100万元(假设同时符合不征税收入的三个条件),已全部用于研发支出。假设不存在其他纳税调整事项。

如选择为不征税收入,则甲企业年度应纳税所得额为150万元(500-300-50)。如选择为应税收入,则甲企业年度应纳税所得额为100万元(500+100-400-100)。可见,在享受加计扣除政策的情况下,甲企业选择为应税收入更有利,2013年将少缴纳企业所得税12.5万元[(150-100)×25%]。

2. 存在未弥补亏损的情况下。

《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。

例如,乙企业2013年取得政府补贴收入300万元,当年未支出,当年应纳税所得额(含政府补贴收入)为300万元。乙企业2008年曾发生巨额亏损,截至2012年底尚有300万元未能弥补。在这种情况下,如果把300万元确认为

不征税收入,则乙企业2013年度应纳税所得额为0,不需纳税,但300万元不征税收入未来支出形成的费用不可在税前扣除,2008年留下的300万元亏损也因超过5年期限将不能得到弥补。如果把300万元选择确认为应税收入,则该企业不但2013年应税所得弥补2008年亏损后当年的应纳税所得额仍为0,不需纳税,而且300万元政府补贴收入已作为应税收入处理,所以以后年度支出形成的费用(包括折旧或者摊销)就可以在税前扣除。

三、结论意见

通过以上分析可见,《区别》一文案例中该高新技术企业从省级财政部门取得的200万元专项研究开发资金纳税申报时计入免税收入虽然是错误的,但地税部门将其作为不征税收入而给予“调增企业应纳税所得额300万元,补缴企业所得税及滞纳金,并处少缴税款50%的罚款”是缺乏法律依据的。

案例中该企业的错误在于将不征税收入与免税收入混同了,而当地税务主管机关的错误则是片面地认为,只要是政府拨的财政性专项资金都应该属于不征税收入,而忽视了不征税收入确认的必备条件以及企业纳税人应有的选择权利。在实际税收征纳工作中,对于这两种差错有必要引起税收征纳双方的高度重视。

从正确处理税收征纳双方关系、和谐纳税的角度出发,对于本案,该高新技术企业从省级财政部门取得的用于高新技术产品研发的专项研究开发资金200万元,属于税法规定的企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除。无论该笔资金是否符合不征税收入确认的条件,该企业都有权将该笔收入计入应税收入,并加计扣除研发费100万元。

因此,笔者认为地税机关最为合理的处理是:对此笔业务调增应纳税所得额200万元,补缴企业所得税及滞纳金,并处少缴税款50%的罚款。

主要参考文献

吴清波.不征税收入和免税收入有何区别[N].海峡财经导报,2013-11-20.

吴适,杨新.所得税不征税收入的相关政策及财税处理[J].财会月刊,2013(12).

谷建华,王桂威.不征税收入对企业所得税有何影响[N].中国税务报,2012-12-24.

朱岳空,刘晓伟.不征税收入账务处理应重点关注的方面[J].财会月刊,2010(1).

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,2009-06-16.

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[2011]70号,2011-09-07.