

企业取得政府提供资产的会计 税务处理及纳税筹划

许 遥 姚红霞

企业取得的政府提供的资产可能是货币性资产,也可能是非货币性资产;可能是有形的实物资产,也可能是无形资产。企业取得政府提供资产的形式不同,不仅会计处理不同,税务处理也存在很大差异。为了便于分析,本文将企业取得政府提供的各种资产按政府投资、政府补助、免税收入和政府转贷进行分类,分析其会计处理、税务处理、会计税收差异和税收筹划。

一、会计处理

(一) 政府投资

新《企业财务通则》规定,属于国家直接投资、资本注入的,按照国家有关规定增加国家资本或者国有资本公积;属于投资补助的,增加资本公积或者实收资本。国家拨款时对权属有规定的,按规定执行;没有规定的,由全体投资者共同享有。政府投资可能是货币资金,也可能是实物资产。

(二) 政府补助

根据《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,政府补助按照性质可以划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

1.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。企业取得的与资产相关的政府补助,不能直接确认为当期损益,而应确认为递延收益,自相关资

产达到预定可使用状态时起,在该资产使用寿命内平均分次计入以后各期的损益(营业外收入)。相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的,应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益。

2.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补助。与收益相关的政府补助,用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,取得时确认为递延收益,在确认相关费用的期间计入营业外收入;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,取得时直接计入营业外收入。

(三) 免税收入和政府转贷

免税收入和政府转贷的会计处理比较简单。企业从政府有关部门取得的免税收入作为营业外收入进行会计处理;确认属于政府转贷、偿还性资助的,如财政转贷的世界银行贷款、亚洲开发银行贷款等,作为企业负债进行会计处理。

二、税务处理

根据企业所得税法及其实施条例,《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151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),企业

从政府部门取得的资产(资金),除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外,均应计入该企业当年企业所得税计税收入总额,具体又可分为征税收入、不征税收入和免税收入。

(一) 征税收入

对于征税收入应计入企业应纳税所得额,收入对应的支出所形成的费用或者形成资产的折旧、摊销,在计算应纳税所得额时可以扣除。

(二) 不征税收入

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:一是企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件;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。对于不征税收入,收入不计入企业应纳税所得额;不征税收入对应的支出所形成的费用或者形成资产的折旧、摊销,不得在计算应纳税所得额时扣除。

企业将符合规定条件的财政性资金作不征税收入处理后,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。

（三）免税收入

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)规定,企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用,除另有规定者外,可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

三、会计与税务差异及纳税筹划

（一）差异分析

对于企业从政府部门取得的资产是否作为政府投资,会计和税收的界定存在一定的差异,可能出现从政府部门取得的资产会计上增加资本公积,而税收上要求作为政府补助收入的情况。至于征税收入和不征税收入,尽管由于征税收入计税、对应的成本费用或折旧、摊销也扣除,而不征税收入不计税、对应的成本费用或折旧、摊销也不允许扣除,从静态来看,税负是相等的,但由于企业从政府部门取得的资产在税收收入的确认上实行的是收付实现制,即收到的当期即确认收入,相比之下不征税收入可以推迟纳税义务时间,从动态来看减轻了企业所得税税负。

（二）纳税筹划

企业从政府部门取得的资产首先应分清属于哪种类型,然后根据现行税收政策进行筹划,从而为企业争取最大的税收利益。

一是属于国家直接投资、资本注入的财政资金或者划拨资产,如公共财政预算安排的基本建设投资、国债投资项目、国有资本经营预算安排的资本性支出等。根据现行财务制度的规定,这类资金属于国家以投资者身份对企业的资本性投入,因此应当增加国家资本。企业取得属于国家直接投资、资本注入的财政资金收入,不计入企业所得税应税收入,不缴纳企业所得税。但企业一定要取得有关部门的基本建设投资、国债投资项目的预算拨款文件、批复,最好

是在有关文件中就明确企业作增加实收资本(股本)处理,以免与税务机关在是否征收企业所得税上产生争议。

企业取得政府部门提供的资产(资金)如果作为实收资本(股本),则该资产(资金)不需要缴纳企业所得税,资产或者用资金购置的资产的折旧、摊销可以在企业所得税税前扣除。实务中,由于接受国家投入资产(资金)的企业并非都是国有独资企业,因此,企业如果将国家投入作为增加国有资本处理,存在按多少比例折股计入实收资本的问题,现实中,企业往往将国家投入作为资本公积处理,让企业全体所有者共享。此外,企业如果注册资本已经到位,暂时未办理增资的法定手续,企业也可先列作国有资本公积,用于以后转增国家资本,采用这种处理方法,国家作为投资者的性质没有发现根本性变化。因此,遇到这种情况,企业应积极与税务机关沟通,取得税务机关的理解,按照目前已经开始在税收上采用的“实质重于形式”原则,将企业取得的资产作为政府投资处理,争取享受合理的税收利益。

二是属于投资补助的财政资金,如公益性和公共基础设施投资项目补助、推进科技进步和高新技术产业化的投资项目补助等。这类资金是对投资者投入资本的补助,与前一类资金的最大区别是国家不一定是以投资者身份投入,大部分是政府为了贯彻宏观经济政策或实现调控目标,给予企业的、具有导向性的资金。因此,新《企业财务通则》规定,企业收到这类资金时,应增加资本公积或者实收资本,如增加资本公积则应由全体投资者共同享有;如果国家拨款时,明确形成的资本由某个单位持有,或者做出其他权属规定的,则按规定执行。如果国家拨款时有关文件明确增加实收资本,企业作政府投资处理税务部门将不会产生异议。但如果是作为资本公积,按现行税收政策的规定,可能被作为企业所得税计税收入。但企业仍有希望争

取,因为资本公积与实收资本(股本)同属于企业所有者权益,尽管没有明确投资者(国有独资企业属于国家独自占有),但属于投资者共有,与第一类有相同的性质,企业也应争取作为国家投资所能享受的税收利益。

三是属于政府补助资金。包括属于贷款贴息、专项经费补助、弥补亏损、救助损失或者其他用途的财政资金,如技术更新改造项目贷款贴息、中小企业发展专项资金、产业技术与开发资金、科技型中小企业技术创新基金、中小企业国际市场开拓资金、国有企业亏损补贴、关闭小企业补助、企业政策性搬迁和处置收入等。这类资金一般是对企业特定经济活动支付的成本费用的补偿。由于作为不征税收入存在延期纳税的空间,因此,企业对于从政府部门取得的资产如果有条件作为不征税收入,一定要备齐有关材料,履行好有关程序,争取享受合法的税收权益。

此外,根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号),企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用,除另有规定者外,可以在计算企业应纳税所得额时扣除。企业能够取得的免税收入虽然不多,但由于是企业从政府部门取得的企业所得税最优惠的收入,应给予特别关注。如《财政部 海关总署 国家税务总局关于支持舟曲灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2010]107号)中规定的对灾区企业通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门取得的抢险救灾和灾后恢复重建款项和物资;《财政部 国家税务总局关于企业再就业专项补贴收入征免企业所得税问题的通知》(财税[2004]139号)中按规定的范围、项目和标准取得的社会保险补贴和岗位补贴收入;等等。■

(作者单位:中国人民大学信息学院)

中国经济网)

责任编辑 张璐怡