

应税收入、不征税收入与免税收入：性质界定、税收利益

盖地■

在所得税会计中，按税法规定，企业要将财务会计确认计量的“收入”分别确认计量为应税收入、不征税收入与免税收入；而且，财务会计不予确认计量的“收入”也可能是所得税会计中的“应税”收入。厘清它们之间的关系，企业才能避免税务风险，寻求税收利益。

一、应税收入、不征税收入与免税收入概念的界定

应税收入是指按照企业所得税法规定应该缴税的收入。它是在财务会计按会计准则确认、计量的基础上，税务会计按企业所得税法规定再予以确认和计量的收入。

不征税收入是指不具有可税性的收入。根据可税性原理，如果一项收入、收益具有公益性或者非营利性，就不具有可税性，就不应该对其征税。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、政府性基金以及国务院规定的其他不征税收入。从政府的角度看，如果对财政支出的拨款征税后再转为财政收入，就如同左手送出去的钱右手又拿回来一部分，实际上就是对财政资金的循环征税，既不符合成本效益原则，也不符合效率原则。行政事业性收费、政府性基金均属国家的财政收入，征税者如果再对自己征税，不但没有意义，而且也徒增成本，减少了政府的实际可支配财力。

免税收入是指虽然具有可税性但按照税法规定免于征税的收入。我国现行企业所得税法规定，免税收入包括：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，证券投资基金有关收入，符合条件的非营利组织（非营利组织的认定管理办法由国务院财政、税务主管部门会同国务院有关部门制定）的收入（不包括非营利组织从事营利性活动所取得的收入，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外）。

免税收入与不征税收入虽然都不缴税，但两者性质不同，前者属于税收优惠，后者则不属于税收优惠，由此而产生的费用支出处理也不相同——不征税收入用于支出所形成的费用或资产（折旧、摊销）不得在税前扣除，免税收入用于支出所形成的费用或资产（折旧、摊销）可以在税前扣除；相应地，两者的会计处理方法也不相同，在企业所得税纳税申报表中应分别予以列报。

二、财政性补助收入的性质界定

企业获得的各种财政性补助收入，视不同情况可能是免税收入，也可能是不征税收入，还有可能是应税收入，企

业应该根据有关规定正确界定，避免税务风险。

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，作为不征税收入，在计算应纳税所得额时可以从收入总额中扣除：（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。

当且仅当由国务院财政、税务主管部门及有关部门明确确认为免税收入的，才属于免税收入，否则属于应税收入，应在取得财政补助款项的当年计入应纳税所得额。企业取得的各类财政性资金，即政府及其有关部门发放的财政补助、补贴（如纳税人取得的中央财政补贴，不属于增值税的应税收入，但属于所得税的应税收入）、贷款贴息以及其他各类财政专项资金（包括即征即退、先征后退、先征后返的税金、直接减免的增值税等，但不包括国家投资和使用后要求归还本金的资金和企业按规定获得的出口退税款），不属于财政拨款，均应计入企业当年的收入总额（如果是与当期损益相关的政府补助，计入“营业外收入”；如果是与资产相关或以后期间损益相关的政府补助，应先计入“递延收益”，再分期转入“营业外收入”）。

三、不征税收入的所得税会计处理

1. 收到补助当年, 财务会计与税务会计均确认计量为收入。对不征税收入, 税务会计在企业所得税汇算清缴时, 一方面将收入作纳税调减, 另一方面将其相应支出的费用化部分做纳税调增处理, 对资本化部分应在以后(折旧、摊销)年度进行纳税调整。

如果企业在当年将补助收入全部支出, 财务会计将其全部费用化处理, 税务会计应在当年按全额进行纳税调增。这样, 企业并未获得任何实质性的税收利益。企业还需耗费人财物进行纳税申报, 发生相关支出, 还要准备应对主管税务机关的税务检查, 增加了企业的税务风险。

2. 收到补助当年, 财务会计未全部确认计量为收入, 税务会计全部确认计量收入。对当年确认计量的不征税收入, 做纳税调减处理。因财务会计与税务会计确认计量收入不一致而形成的暂时性差异, 税务会计应将财务会计未确认计量的部分作纳税调增, 以后年度在财务会计确认计量收入时, 税务会计再做纳税调减。

四、税收利益的考量

应税收入、不征税收入与免税收入三类收入性质不同, 但又具关联性。对

企业而言, 每类收入都涉及企业的税收利益, 必须根据有关税收法规正确界定, 并做相应的会计处理(包括正式的账簿记录和备查账簿记录); 对各类收入的使用, 尤其是对不征税收入与免税收入的使用, 更是直接影响企业的税收利益。为此, 企业对“三类收入”的取得与使用, 主要应从以下方面进行税收利益的考量:

1. 流转税中的应税收入(计税依据)、免税收入不能等同于企业所得税中的应税收入、免税收入。流转税的免税收入或减免税额可能是企业所得税的应税收入, 如纳税人取得的中央财政补贴, 不属于增值税的应税收入, 但属于所得税的应税收入。企业应该事先测算、分析增值税的免退税额与企业所得税缴税额的正负差额, 从而做出正确的决策。

2. 企业获得的不征税收入不一定会给企业带来税收利益。如软件生产企业取得的即征即退增值税税款, 由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独核算, 可以作为不征税收入, 在计算应纳税所得额时, 从收入总额中扣除。但这条看似“优惠”的规定, 可能不但不能给企业带来税收利益, 反而会带来税收损失。因为企业若将该不征税收入全部用于研发支出, 其支出不但不能在税前扣除, 而且也不能享受所得税的“加计扣除”。如果将该即征即退增值税税款作为所得税的

应税收入, 其支出既可以在税前扣除, 又可以享受“加计扣除”。两者相比, 孰轻孰重, 不难算出。但对税收法规中规定的“可以作为不征税收入”, 不能理解为“可以作为”也“可以不作为”, 即企业对此没有选择性, 它不同于税收减免优惠政策, 企业可以选择放弃(如增值税的免税放弃)。因此, 只能考虑将不征税收入用于哪类支出对企业相对有利。

3. 企业应树立积极的理财观念, 如果将不征税收入、免税收入作为“银行存款”, 长期不用而“坐收利息”, 其滋生的利息要作为应税收入。

4. 企业将符合规定条件的财政性资金作为不征税收入进行会计处理后, 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, 应全额一次性计入取得该项资金第六年的应税收入总额(当然, 计入应税收入总额的财政性资金所发生的支出, 允许在计算应纳税所得额时予以扣除)。由此可见, 企业对其取得的不征税收入(在一定程度上也包括免税收入), 早用比晚用好; 而且在运用时, 还要考虑用在什么地方, 因为用项不同, 由此而产生的税收利益也不相同。企业要想最大化自己的税收利益, 对这些问题就不可不辨、不可不算, 要将税收利益落在实处。■

(作者单位: 天津财经大学)

责任编辑 刘黎静

● 简讯

中注协开展党的群众路线教育实践活动集中学习

不久前, 中注协开展党的群众路线教育实践活动集中学习。财政部党组成员、部长助理, 部教育实践活动领导小组副组长、第12督导组组长余蔚平参加集中学习并讲话。余蔚平充分肯定了中注协开展教育实践活动的成绩, 就中注协领导班子、领导干部继续开展好“回头看”提出了要求, 要求继续深化学习, 深入征求意见, 认真查找问题, 开展积极健康的批评和自我批评, 坚持边学边查边改, 出经验, 做表率, 推进活动取得实效。中注协党委书记、副会长兼秘书长陈毓圭主持会议并简要报告了中注协教育实践活动开展情况、认识体会, 以及边学边查边改情况和下一步打算。中注协副秘书长杨志国、蔡晓峰, 以及部主任代表结合自身学习和工作, 就开展教育实践活动心得体会、征求意见情况作了发言。

第12督导组副组长舒惠好等督导组全体成员一同参加了会议。

(本刊记者)