

会计收入与计税收入之差异比较分析(二)

高允斌 吴明泉

本文依照现行的税收法律法规(以下简称“税法”),结合新的企业会计准则,比较企业获得的政府补助业务中会计收入与计税收入之间的关系,进而分析纳税调整问题。

一、会计准则与税法中关于政府补助的一般规定

《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“政府补助准则”)规定,政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产和非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助应分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。基于会计准则中这一基本的分类要求,对于综合性项目的政府补助,需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分,分别进行会计处理;难以区分的,将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助。

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。在会计核算时应先确认为资产和递延收益,企业将政府补助用于购建长期资产后,自相关资产达到预定可使用状态时起,在该项资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的营业外收入。递延收益分配的起点是“相关资产达到预定可使用状态时”,对于应计提折旧或摊销的长期资产,即为资产开始折旧或摊销的时点。递延收益分配的终点是“资产使用寿命结束或资产被处置时(孰早)”。相关资产在使用寿命结束前被处置(出售、转让、报废等)的,尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益,不再予以递延。

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政府补助。用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,在取得时先确认为递延收益,然后在确认相关费用时计入当期营业外收入;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,取得时直接计入当期营业外收入。

税法中对于政府补助一直以国家财政性补贴和其他补贴收入的概念体现,其与会计核算中政府补助收入的关系体现

于两个方面:一是政府补助收入是否属于免税收入,即是否可作纳税调减;二是收入确认的时点是否一致。

在企业所得税方面,新《企业所得税法》第七条中规定,收入总额中的“财政拨款”为不征税收入。但新法的实施条例尚未颁布,“财政拨款”的内容和范围还有待进一步明确。就现行政策而言,政府补助项目存在着应税收入与免税收入之分。财税字[1995]81号文规定:企业取得国家财政性补贴和其他补贴收入,除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益者外,应一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额。

二、与收益相关的政府补助会计收入与计税收入之差异

如果企业获得的政府补助不属于规定的企业所得税免税收入,且企业在收到款项当年已记入“营业外收入”科目,则不存在纳税调整问题;如果先记入“递延收益”科目,于以后年度转入“营业外收入”科目,由于税法中规定企业一律在收到的纳税年度计入应纳税所得额,则在该年度应纳税调增,以后年度纳税调减。此为暂时性差异。

如果政府补助属于规定的免税项目,则存在着永久性差异,企业应在计入营业外收入的年度作纳税调减。目前,财政部、国家税务总局明确规定用途,可以不计入应纳税所得额的政府补助项目主要有:

1、财税[2000]25号文规定:自2000年6月24日起至2010年底以前,对增值税一般纳税人销售自行开发生产的软件产品,按17%的法定税率征收增值税后,对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。所退税款由企业用于研究开发软件产品和扩大再生产,不作为企业所得税应税收入,不予征收企业所得税。

2、财税[2002]70号文规定:自2001年1月1日起至2010年底以前,对增值税一般纳税人销售自行开发生产的集成电路产

品(含单晶硅片),按17%的法定税率征收增值税后,对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。所退税款由企业用于研究开发集成电路产品和扩大再生产,不作为企业所得税应税收入,不予征收企业所得税。

3、财税[2005]33号文规定,铸锻、模具和数控机床企业按照国家有关规定取得的增值税返还收入,在计算缴纳企业所得税时,暂不计入企业当年应纳税所得额,免征企业所得税。

4、财税[2004]139号文规定,纳税人吸纳安置下岗失业人员再就业,按《财政部、劳动保障部关于促进下岗失业人员再就业资金管理有关问题的通知》(财社[2002]107号)中规定的范围、项目和标准取得的社会保险补贴和岗位补贴收入,免征企业所得税。

三、与资产相关的政府补助会计收入与计税收入之差异

由于此类政府补助在会计核算中须在较长时间内从“递延收益”科目转入“营业外收入”项目,而税法中对此也有免税与应税之分,故其中暂时性差异和永久性差异的调整更加复杂一点。现结合财税[2007]61号文进行分析说明。该文规定,对企业取得的政策性搬迁收入,应按以下方式进行处理:

1、搬迁企业根据搬迁规划,用企业搬迁收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途的固定资产和土地(以下简称重置固定资产),以及进行技术改造或安置职工的,准予搬迁企业的搬迁收入扣除重置固定资产、技术改造和安置职工费用,其余计入企业应纳税所得额。

2、企业因转换生产经营方向等原因,没有用上述搬迁收入进行重置固定资产或技术改造,而将搬迁收入用于购置其他固定资产或进行其他技术改造项目的,可在企业政策性搬迁收入中将相关成本扣除,其余计入企业应纳税所得额。

3、搬迁企业没有重置固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告,应将搬迁收入加上各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入企业当年应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

4、搬迁企业利用政策性搬迁收入购置的固定资产,可以按照现行税收规定计算折旧或摊销,并在企业所得税税前扣除。

5、搬迁企业从规划搬迁第二年起五年内,其取得的搬迁收入暂不计入企业当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁收入按上述规定扣除相关成本费用后,其余并入搬迁企业当年应纳税所得额,缴纳企业所得税。

例1:A企业于2007年取得政策性搬迁收入2 000万元,并于异地重建一处类似性质和用途的不动产,发生重置固定

资产、技术改造等费用1 500万元。固定资产使用年限为20年,重建企业于2008年初正式投产运行,并完成搬迁活动。

A企业的会计处理与纳税调整如下:

(1)2007年收到搬迁补贴时:

借:银行存款	20 000 000
贷:递延收益	20 000 000

按照规定该款项暂不计入应纳税所得额,不存在纳税调整。

(2)2008年新建固定资产投入使用并计提折旧,该折旧可在税前扣除,不存在纳税调整。同时,按预定二十年折旧期结转递延收益,2008年作:

借:递延收益	1 000 000
贷:营业外收入	1 000 000

按照规定,该企业在2008年应计入应纳税所得额的搬迁收入为:2 000-1 500=500(万元),故年度汇算清缴时应纳税调增400万元。

(3)自2009年起至该固定资产折旧期满,该企业每年的会计处理同(2)。企业每年进行企业所得税汇算清缴时,应调减当期应纳税所得额100万元。

由此可见,如果该企业将搬迁补贴用于购置与搬迁前相同、相似的固定资产等规定用途,则与购置费用相等的部分搬迁补贴实质上为免税收入。财税[2007]61号文中未特别明确的问题是,被搬迁场所必然存在着财产损失,如房屋的折余价值、土地使用权的摊余价值等,这些财产损失能否在税前扣除,该文没有否定性的规定,重要的是,这些财产损失也是企业搬迁的代价之一,应予税前扣除。不过,搬迁财产损失应按国家税务总局第13号令等文件的规定办理审批手续等。

例2:如果A企业2007年收到上述搬迁补贴后,主管税务机关认定企业用于购置其他用途的固定资产或进行其他技术改造项目。假设A企业在2008年经主管税务机关审批的被搬迁场所财产净损失为300万元,记入“营业外支出”科目并已经主管税务机关审批;搬迁费用为10万元,已计入当期损益;有关递延收益及其结转的会计分录同例1。则A企业2008年应纳税调增1 900万元,自2009年起至该固定资产折旧期满,每年应调减当期应纳税所得额100万元,此种情况下构成暂时性差异。

在实务中,如何界定企业搬迁后是否转换经营方向可能是一个存有争议的问题。如果一家工业制造企业取得搬迁补贴后,即转变经营方向为房地产开发,将款项用于新的用途,则无异议。但如果该工业制造企业在新的厂区投身于新品开发、制造,这属于转换经营方向吗?更重要的是,一家有碍环保的企业被搬迁后,必须转换经营方向,这是符合国家产业政策要求的,而此时按财税[2007]61号文则无免税待遇,若依然从事原经营项目,反而有政策优惠。这些政策层面的问

题是新《企业所得税法》实施后应进一步完善的。

例3: 如果A企业2007年收到上述搬迁补贴后, 不能提供重置固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告, 无意于异地延续经营活动, 则会计核算中不应记入“递延收益”科目, 而应直接记入“营业外收入”科目。此时会计与税收之间总体上无差异。

在适用于外商投资企业的国税函[2007]408号文中规定了政府补助所得税处理办法, 新《企业所得税法》及其实施条例实施之前, 其与会计处理之间的差异也值得相关企业关注。

需要说明的是, 与资产相关的政府补助中属于国家税法中统一列明的免税项目较少, 但在目前一些地方性税收政策中规定了部分免税的地方政府财政补助项目。如用地方财政预算安排的用于企业新产品试制费、中间试验费和重大科研项目补助费的“科技三项费用”补贴、专项治污补贴等, 这些政策都具有鲜明的导向作用。不过, 实务中应关注文件的免税效力问题, 同时, 新《企业所得税法》及其实施条例颁布实施后的政策动向更值得重视。新《企业所得税法》不但规定了“财政拨款”为不征税收入, 在第三十六条还规定: 根据国民经济和社会发展的需要, 国务院可以制定企业所得税专项优惠政策, 报全国人民代表大会常务委员会备案。

四、政府补助收入与流转税及地方税计税收收入的关系

政府补助涉及的流转税税种主要为营业税。对此, 企业

首先应判断其取得的一项政府补助是否属于营业税征税范围。我国《营业税暂行条例实施细则》第四条明确了营业税的征税范围: “条例第一条所称提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产, 是指有偿提供应税劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为”。企业取得的许多政府补助项目并非是有偿提供应税劳务之类行为的结果, 例如, 企业获得的科技三项经费补贴, 并非是以有偿转让相应科技成果为前提的; 又如, 企业收到的税收返还也不是对某种营业行为及其成本的补偿, 不构成营业收入。这些政府补助项目不属于营业税征税范围。但是, 也有许多政府补助项目直接对应了企业的某种不动产转让行为(如搬迁活动)或劳务活动(如物资储备), 对此企业应查阅国家及地方性政策, 以确定是否有免于征收营业税的优惠。

政府补助项目还会涉及地方税的征免问题, 其中以土地增值税为主。在我国《土地增值税暂行条例》第八条规定: 因国家建设需要依法征用、收回的房地产, 免征土地增值税。在实施细则中进一步将免税范围明确为: 因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁, 由纳税人自行转让原房地产的, 比照本规定免征土地增值税。在财税[2006]21号文中又对实施细则中的后者做出了更进一步的细化。■

(作者单位: 江苏国瑞兴光税务师事务所)

责任编辑 张智广

● 建议

严把五关 强化非税收入票据管理

郭述政 麻建国 铁红旗

非税收入是政府通过合法程序获得的除税收以外的一切收入, 主要包括行政事业性收费、罚款和罚没收入等。非税收入管理的重点在于控制源头即加强对票据的监管, 那么, 怎样才能做好非税收入的票据监管工作? 笔者认为, 要严把五关: 1、把好票据保管关。建立专门的票据库房, 库房内要设置专门铁柜, 并采取防火、防盗、防潮、防霉变等措施。2、把好票据发放关。具体做法是坚持“五审核”: 一是审核征收职能, 即领票单位须具有非税收入征收的职能, 且有独立核算资格; 二是审核财务制度, 即领票单位须具备健全的财务会计制度; 三是审核领票人员, 即领票人员必须是单位推荐并经非税收入管理部门审核同意后, 确定的单位票据专门管理人员; 四是审核领票凭证, 只有携带非税收入管理部门核发的票据购领证, 才能领购非税收入票据; 五是审核年检手续, 只有通过票据年检合格的单位, 才能连续领购票据。3、把好票据使用关。非税收入票据的使用主要包括票据的填写、开票与缴款相分离。收费票据必须填写以下事项: 缴款单位、收费时间、收款项目、征收标准及大小写金额, 经收款人签名, 并加盖单位财务章才有效。而票据的使用则应坚持“收缴分离”的原则。4、把好票据核销关。每次核销票据, 必须由票据专管员按要求填写好“票据核销表”, 然后由票据专管员签名, 并加盖核销单位公章, 再由非税票据管理人员核实并对已用、作废票据加盖票据核销专用章。5、严把票据检查关。一是从源头上进行控收, 收款单位不得开设非税收入过渡性账户, 否则, 以私设“小金库”论处; 二是以票管收, 主要是检查是否按规定时限启用新版非税收入票据和其他财政票据; 三是依法征收, 即检查征收项目和标准是否合规合法。■

(作者单位: 湖南省常德市鼎城区财政局)

责任编辑 刘黎静