

# 财政性资金作为不征税收入的利弊分析

马泽方

企业取得的财政性资金，只要符合《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)规定的相关条件，就可以作为不征税收入。笔者在实务中发现，很多企业误将不征税收入作为一种税收优惠，只要符合条件，就一律作为不征税收入。不征税收入与免税收入最大的区别在于，不征税收入用于支出所形成的费用或资产的折旧、摊销，不得在税前扣除。基于此，企业将符合条件的财政性资金作为不征税收入时，在不同情况下会给企业带来不同的结果。

## (一) 不受影响结果

不征税收入的特点是收入不征税，支出不扣除。若企业将财政性资金不作为不征税收入，则应纳税所得额=利润总额；作为不征税收入，该不征税收入全额纳税调减，支出时相关费用作纳税调增，应纳税所得额=利润总额-n(不征税收入调减)+n(相关费用调增)=利润总额。可见，企业取得的财政性资金若在当年全部用于费用化支出，是否作为不征税收入，对应纳税所得额没有影响。

## (二) 有利结果

例1：企业取得n元财政性资金，资金拨付文件要求受益期为3年，符合不征税收入条件，企业每年费用化支出1/3。在会计上，该财政性资金计入递延收益n元，每年末转为其他收益n/3元，支出时计入相关费用n/3元。

此例中，若企业将取得的n元财政性资金不作为不征税收入，税务处理上，按照《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)第一条规定，企业取得的各类财政性资金均应计入企业当年收入总额。则企业在取得财政性资金当年应一次性计入应税收入，纳税调增2n/3元，后两年分别纳税调减n/3元。当年应纳税所得额=利润总额+2n/3，第二、三年应纳税所得额=利润总额-n/3。

若企业将其作为不征税收入，则全额作纳税调减，当年应纳税所得额=利润总额+2n/3-n(不征税收入调减)+n/3(相关费用调增)=利润总额，第二、三年应纳税所得额=利润总额-n/3+n/3(相关费用调增)=利润总额。

由此可见，企业取得的财政性资金在多个年度用于支出，若不作为不征税收入，则在取得当年一次性计入应税收入，缴纳企业所得税；若作为不征税收入，则取得当年不计入应税收入，在用于支出时作纳税调增。从该财政性资金的整个受益期来看，企业的应纳税所得额没有减少，但在之前年度减轻了企业现金流压力。

根据财税[2011]70号文第三条规定，不征税收入在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门的，应于第六年计入应税收入总额。可见，若企业一直不使用该财政性资金，可为

企业带来几年时间性收益。但需要注意的是，一般财政性资金拨付文件上都列明了用途、时限，一直不使用有被拨付机关收回的风险。

## (三) 不利结果

例2：企业取得n元财政性资金，符合不征税收入条件，资金拨付文件要求用于研发，当年全部费用化，且符合研发费用加计扣除条件。此处，若企业将取得的财政性资金不作为不征税收入，应纳税所得额=利润总额-n×75%(加计扣除)；若企业作为不征税收入，按照《关于研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号)规定，不征税收入用于支出所形成的费用、折旧和摊销不能税前扣除，也不能加计扣除。则应纳税所得额=利润总额-n(不征税收入调减)+n(相关费用调增)=利润总额。

企业将取得的财政性资金用于研发，若不作为不征税收入，可以享受研发费用加计扣除优惠；若作为不征税收入，则不能享受研发费用加计扣除优惠，比不作为不征税收入减少n×75%的收益，企业明显利益受损。

通过以上分析可以看出，不征税收入不是税收优惠，其收入不征税、支出不扣除的特点，能给企业带来暂时的时间性收益，但不能带来总体应纳税额的减少，也不会减轻企业的总体税收负担。

(作者单位：北京市税务局)

责任编辑 陈利花