



中国税法智库

明税资讯

企业税收优惠

案例说解：财政性资金的会计和税务处理风险

2014 年 6 月 20 日

第 13 期

明税律师

对涉税法律服务市场的专注与深耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构,80%以上具有硕士及以上学历,主要成员大都具有律师、注册会计师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpk.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

案情介绍

A 公司成立于 2006 年,是一家主要从事经济性农作物种植、食用油产品研发和生产销售的高科技现代化企业。作为中部某传统农业省份的一家涉农科技类龙头企业,A 公司自成立以来即获得地方政府的大力支持,根据相关政策申请到中央和地方政府提供的大量财政性扶持资金。据统计,截至 2012 年底,A 公司累计获取各项财政类补贴资金近 1800 万元,包括特色产业发展资金、企业技术改造资金、科技创新资金等。除少量奖励资金(如著名商标奖励资金)外,A 公司将收到的大部分财政性补贴收入在会计上做递延收入处理,且未按要求对财政性资金进行单独核算。2013 年底,该省财税部门在对省内企业实施财政资金使用情况专项检查时发现 A 公司对财政资金的处理存在不合规之处。主管税务机关在对 A 公司实施纳税评估及财政补贴收入的专项检查后下发《税务事项通知书》,认定 A 公司在 2009 年至 2011 年度存在未将收到的财政扶持/补贴资金计入补贴收入的问题,要求 A 公司调增相应年度的应纳税所得额,并补缴税款和滞纳金 400 多万元人民币。

财政性资金范围的界定

当前,《企业会计准则》和相关税收法规对财政性资金的范围界定并不完全完全相同。

《企业会计准则第 16 号—政府补助》将财政性资金标注为“政府补助”。根据该准则第二条的规定,政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助分为与资产相关的政府补助和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。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。

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)对税法上认定的财政性资金给予了界定。根据财税[2008]151 号文,税法上的财政性资金,是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息,以及其他各类财政专项资金,包括国家投资、政府借款和直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收,但不包括企业按规定取得的出口退税款。

相比较而言,税法对财政性资金的界定更为宽泛,将国家投资和政府借款等纳入财政性资金的范畴。本文主要讨论货币性财政资金的会计处理和税务问题(不包括国家以所有者身份投入的资本)。

财政性资金的会计处理

《企业会计准则第 16 号——政府补助》将财政性资金分为两类：资产相关的政府补助和与收益有关的政府补助。两类财政性资金的会计处理方式不同。

1、与资产相关的政府补助

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》，与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益。但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

政府补助同时满足下列条件的，企业才能在会计上予以确认：（1）企业能够满足政府补助所附条件；（2）企业能够收到政府补助。政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

例如，A 公司 2010 年年初按规定申请了该省的重点产业振兴和技术改造项目资金，首批 350 万的技改资金于 2011 年 12 月到账。相关文件载明，项目的预计建设周期为 3 年，资金须专款专用。截至 2012 年年底，资产仍未达到预定可使用状态。则，A 公司的相关会计处理为：

收到技改资金时	用于技术改造时	形成资产时	按月摊销时
借：银行存款	借：在建工程	借：固定资产	借：递延收益
贷：递延收益	贷：银行存款	贷：在建工程	贷：营业外收入

2、与收入相关的政府补助

与收益相关的政府补助根据补偿企业的费用是否已经发生将其区分为如下两类，并适用不同的会计处理原则：

（1）用于补偿企业以后期间费用或损失的，在取得时先确认为递延收益，然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入；（2）用于补偿企业已发生费用或损失的，取得时直接计入当期营业外收入。

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpku.com

夏聪 合伙人

电话：010-59009170-818

邮件：Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



财政性资金的税务处理

根据税务处理方式的不同,财政性资金可分为具有专项用途的财政资金和没有专项用途的财政资金。《企业所得税法实施条例》和《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)都规定,对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,准予作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

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,准予作为不征税收入的财政补贴应同时符合以下条件的:(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,上述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;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。换句话说,企业将收到的财政性资金作为不征税收入处理,并不能获得任何实质性的税收利益相反。相反,企业还要发生一定的税务遵从成本,如专户核算,设置备查账簿等。

企业将符合不征税收入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。

案件处理

A公司在收到税务机关的《税务事项通知书》后高度重视,并聘请明税律师事务所作为其顾问,指导公司应对税务机关的检查。接受聘用后,明税相关人员仔细分析了案情,并制定了详细的应对方案:(1)分析和梳理A公司是否满足申请每笔财政资金的条件、每笔财政资金的性质、财政资金分阶段拨付和使用的具体情况,以及在建工程的完工进度等;(2)审阅与财政资金相关的财务和税务情况,并与公司财务人员沟通;(3)制定应对策略;(4)准备提交税务机关的书面说明文件,并与主管税务机关解释沟通。

通过初步分析,明税认为A公司获得的部分扶持资金属于具有专门用途的财政资金,满足专款专用、单独核算的财务要求,原则上可以享受免税待遇;部分属于需要交纳所得税的财政扶持资金。对于部分专项财政扶持资金,A公司未严格遵循专款专用、单独核算的要求,面临补缴税款和滞纳金的风险。但A公司的主管税务机关并未区分不同性质财政资金的具体情况,而笼统要求A公司就2009至2011年度实际收到的所有财政资金进行补税,存在不妥之处。

在仔细分析和评估每笔财政资金的具体情况后,明税主要提出了如下进一步的具体应对方案:(1)区分具有专项用途的财政资金和不具有专项用途的财政资金采取不同的应对策略;(2)对于部分指定专项用途,但A公司未严格执行专款专用的,建议并协助A公司完善相关资料和证明文件向税务机关进行说明;(3)没有专项用途的财政资金,则侧重于分析应税收入的确认金额和所得税的滞纳金期限,以避免多缴税款和滞纳金;(4)A公司2011年取得350万技改项目资金截至2012年底,资产仍未达到可使用状态,该笔资金应从应税收入中剔除。又因为资产还未达到可使用状态,未进行折旧摊销,不需要在计算应纳税所得额时将相关费用进行调减;(5)其他相关事项处理。

在律师的协助下，经过反复沟通和解释，税务机关最终部分接受了 A 公司的意见和解释，为公司减少 260 余万的损失。

明税观点

企业取得财政补贴资金时，应根据不同财政资金的性质，严格按照《企业会计准则》及税法的相关规定进行财务和税务处理，并注意相关的批复文件是否载明资金的专项用途。对于指定专项用途的财政资金，企业应进行专户或设置专门的辅助账的形式进行明细核算，并保存相关的批复和核算凭证，以应对相关部门，包括财政部门、税务部门、乃至审计部门的检查，防止潜在的法律和税务风险。同时，企业应该实时跟随政策变化，及时了解税务总局及主管机关对财政性资金的处理规定。对于不确定、不明的地方，应及时向税务机关咨询。

在面对相关部门的检查或稽查时，企业应对案件情况作仔细的分析和评估，并在此基础上制定工作方案，必要时可聘请专业顾问，尽量在法律许可的范围内进行有效沟通，最大程度的化解或规避企业的财务和税务处理风险。

作者：武礼斌 施志群

本资讯由[明税律师事务所](#)整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpku.com 或者致电 010-59009170