



中国税法智库

明税资讯

企业税收优惠

纳税申报表解读之企业财政性资金申报及处理注意事项

明税律师

对涉税法律服务市场的专注与精耕,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、注册税务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

税收优惠部

新版的《企业所得税纳税申报表》中专列了《专项用途财政性资金纳税调整明细表》,该表对不征税收入用于支出形成的费用进行调整。

本表适用于发生符合不征税收入条件的专项用途财政性资金纳税调整项目的纳税人填报。纳税人根据税法、《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)等相关规定,以及国家统一企业会计制度,填报纳税人专项用途财政性资金会计处理、税法规定以及纳税调整情况。

国家财政性资金贯穿科技型企业生命周期的绝大部分,从开始研发资助到项目产品产业化以及走出国门开拓市场等,都可以获得国家不同类型的资金的支持。

一、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)。

二、财政性资金的运作模式及资助形式

1、财政性资金的运作模式

财政性资金采取专项资金的运作模式，一般都由政府部门或授权成立的独立资金管理机构来运作。财政性资金来源主要是财政资金、回收的资助资金、社会捐助的资金，主要通过无偿资助和有偿资助的形式支持科技企业的发展。

2、财政性资金的资助形式

目前常见的财政性资金资助方式主要有：无偿资助、贷款贴息、资本金投入、返税等方式。

三、现阶段财政性资金的重点及常见问题

（一） 国家对于科技型中小企业的扶持力度加大

科技型中小企业是指从事高新技术产品研发、生产和服务的中小企业群体，在提升科技创新能力、支撑经济可持续发展、扩大社会就业等方面发挥着重要作用。

2015 年初，科技部为了激发科技型中小企业技术创新活力，促进科技型中小企业健康发展，特发布了国科发高〔2015〕3 号《科技部关于进一步推动科技型中小企业创新发展的若干意见》（以下简称 3 号文）。3 号文的发布为科技型中小企业的创新改革、创业环境优化、服务体系完善、融资渠道拓宽等提出多项指导性意见。具体有：支持创办科技型中小企业、支持科技型中小企业建立研发机构、完善科技型中小企业技术创新服务体系、进一步加大对科技型中小企业的财政支持力度、进一步完善落实税收支持政策等多项措施。

（二） 企业在财政性资金管理方面存在的问题

企业在财政性资金管理方面存在未设专户进行专项核算、管理混乱、未将应税扶持资金并入应税收入计算缴税等多项问题。

1、不征税收入的界定

根据财税[2011]70 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》第一条规定，企

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：Zhigun.shi@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



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，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- 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。

2、不征税收入的处理

根据《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）第二条规定：根据实施条例第二十八条的规定，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。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十八条规定：企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

除企业所得税法和本条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。

3、特殊情况处理

企业将上述规定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）财政性资金的检查重点

2014年年初，财政部监督检查局相关负责人表示，2014年财政部将组织开展地区性、区域性财税优惠政策执行情况专项检查或调查，并将选择“营改增”扩围试点、科技资金、文化资金、产业转型和技术改造资金等作为检查和调查重点。2015年的检查重点依然会围绕以上工作开展。

四、 财政性资金的申请流程及注意事项

（一）财政性资金申请的流程



（二）财政性资金申报失败的一些共性原因

资金项目申报未通过的原因一般有项目本身没有竞争性、没有正确选择合适的扶持资金类型、申报材料中未明确写明该项目的创新点及效用情况、未充分理解申报资金的申报关键点，项目闪光点没有凸显出来等原因。

（三）财政性资金申报的注意事项及申报技巧

1、选准项目

国家财政性资金项目通常都是按照建立以企业为主体、市场为导向、产学研相结合的技术创新体系建设要求，围绕国民经济和社会发展重点领域，重点支持具有核心技术自主知识产权的技术、工艺和产品等。重点支持的领域范围可以参照《国家重点支持的高新技术领域》。

国家在项目通知发布的时候会同时发布项目申报指南，建议企业对照项目申报指南，认真专研指南要求、挑选出最具有竞争性的技术或产品来申报对应的项目。

2、备全素材

项目申报素材的准备主要是根据项目申报要求，按照项目申报材料信息点的要求准备相应的素材，为材料编写提供充分准确的素材。需要准备的素材有：技术报告、研究报告、工作报告、可研报告等能够准确详细说明企业技术、工艺及其他相关情况的材料等。

3、编好材料

项目申报材料质量的好坏直接关系到项目申报成功与否。现在项目申报评审大多采用专家会议评审、网上评审等。专家们对一个项目的评定主要根据企业上报的项目申报材料。项目申报材料的基本要求是：详实、准确、全面。要按照项目申报材料编写提纲要求，尽可能的体现出项目的技术先进性、企业的各方面优势等。

4、齐全附件

项目申报附件也是全面反映一个项目水平的重要因素。不同的项目要求提供不同的附件材料。除了规定必需的附件材料外，建议企业应积极提供能够证明企业各方面实力的资质、证明、证书等附件

5、材料递送

项目申报材料的递送包括纸质材料的递送、电子版材料的递送。现在国家很多项目都采用了网上申报的方式进行申报。这就要求企业按照申报要求于规定的时间能在网上注册、提交材料、完成申报、打印纸质材料、装订、向主管部门递交纸质材料。

6、后期关注

企业应积极关注省市及国家项目公告和相关部门的通知。积极拓展公共关系、提高项目申报成功率。

五、案例解析财政性资金的会计和税务处理

（一）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。

（二）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 贷：递延收益	借：在建工程 贷：银行存款	借：固定资产 贷：在建工程	借：递延收益 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。

（三）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。换言之，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。

（四）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。

明税建议：企业应做好财政性资金管理，区别征税收入与不征税收入

征税财政资金。企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。不征税财政资金。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。

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。

本文章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@minterpk.com 或者致电 010-59009170