

对政府投入资产财税处理问题的思考

张勇祖(高级会计师)

(国家电网青海省电力公司海西供电公司, 青海海西蒙古族藏族自治州格尔木 816000)

【摘要】针对目前企业收到的财政性资产会计处理、企业所得税管理面临的问题,本文从会计准则、财务通则、企业所得税法相关规定出发,分析政府投入资产财税处理差异,提出相关解决办法及政策建议。

【关键词】政府投入资产; 政府补助; 财税处理

政府为了社会公共利益、体现宏观产业政策会采取投资补助、财政贴息、专项补贴、非货币性资产划入等方式对企业投入资产。投入资产性质不同,财税处理不尽一致,部分投入资产性质甄别难度较大,带来一定的会计处理争议及涉税风险。笔者根据会计准则及税法规定,对相关问题进行了思考。

一、政府投入资产的类型

目前企业接受的政府投入资产主要包括国家直接投资、项目投资补助、专项经费补助、政府转贷、弥补亏损等用途的资产以及政府按照国家有关规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款。由于企业战略重组、政府作为股东将不同企业资产划转、政府作为股东参与对赌协议等形式也会偶尔出现。政府投入的资产既包含货币性资产也包括非货币性资产。

二、政府投入资产的财税处理

对政府投入资产财税处理的关键在于如何准确把握投入资产性质,国家是作为企业所有者(股东)投入还是为体现产业政策作为政府补助投入。资产性质为国家作为所有者投入,按照股权投资进行财税处理,增加国家股本。资产性质为作为政府补助投入应执行《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。与收益相关的政府补助,应当计入损益。

企业所得税按照《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)及《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)规定执行。

1. 计入权益的政府投入资产,包括国家直接投资(如基本建设投资)、国家作为所有者投入的非货币性资产及投资补助财政资产等。国家直接投资、资本注入的财政资产属于国家以投资者身份对企业的资本性投入,应当增加国家资本。根据《加强企业财务信息管理规定的通知》

(财企[2012]23号)的规定,企业收到资本性财政性资金,列作国有实收资本或股本。企业一个会计年度内多次收到资本性财政性资金的,可暂作资本公积,但应在次年履行法定程序转增国有实收资本或股本。根据企业所得税法的规定,此类事项不涉及所得税调整。投资补助性质的财政资产大部分是政府为了贯彻宏观经济政策或实现调控目标,给予企业的具有导向性的资金。《企业财务通则》规定,企业收到这类资金增加资本公积或者实收资本,由全体投资者共同享有。企业收到的此类资产应按照《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)的规定,可作为不征税收入进行企业所得税处理,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除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。

国家直接投资财政资产容易产生混淆或产生税企争议的是企业集团母公司将资本性财政资金拨付所属全资或控股法人企业,此类事项在央企比较常见。按规定,此事项属于企业集团母公司对控股法人公司的股权投资,不属于政府投入资金。母公司所属控股法人企业暂无增资扩股计划的,此类资金注入应列作委托贷款,与母公司签订协议,约定在发生增资扩股、改制上市等事项时,依法将委托贷款转为母公司的股权投资。企业如果对此类事项未签订协议,未按股权投资核算,按照国家税务总局公告2014年第29号的规定,应纳入收入核算,缴纳企业所得税。

2. 计入损益的政府投入资产,此类包括贷款贴息、专项经费补助、弥补亏损及税款返还等财政资产。企业收到这类资产时,应作为收益处理。收到资产如为非货币性资产,入账价值应按政府确定的接收价值确定计税基础。政府没有确定接收价值的,按资产的公允价值计算,企业所得税管理与会计核算一致。

此类政府投入资产存在特殊情况,如果企业收到的是中央财政预算安排的,专项用于基本建设贷款贴息的资金,即中央财政负担的基建贷款贴息,应按照《基本建设贷款中央财政贴息资金管理办法》(财建[2012]95号)的规定,项目未达到可使用状态转增资产前,收到的专项贷款贴息冲减项目工程成本,项目达到可使用状态转增资产后冲减财务费用。对此类财政贴息企业所得税处理按照会计准则、企业所得税法相关规定,应严格区分项目贴息资金收到时间,贴息资金收到时间为项目未达到可使用状态转增资产前应按照财税[2011]70号文件的规定,可作为不征税收入进行企业所得税处理,贴息资金收到时间为项目达到可使用状态转增资产后应计入当期收入缴纳企业所得税。对企业收到的地方政府专项基本建设贷款贴息会计处理一般应按照政府拨付文件规定处理,如未有特殊规定,按照《企业财务通则》有关投资补助的规定处理,计入权益。企业所得税处理与企业收到的中央财政基建贷款贴息应无差别。

3. 属于政府转贷、偿还性资助的财政资金,这类资金使用后要求归还本金,企业收到时,应当作为负债管理,不涉及企业所得税调整问题。

4. 公共利益搬迁收到的政府投入资产。企业因城镇整体规划、棚户区改造等公共利益进行搬迁,收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款,应作为专项应付款处理。其中,属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的,应自专项应付款转入递延收益,并按《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的,应当作为资本公积处理。《关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》(国税函[2009]118号)规定,企业从规划搬迁次年起的五年内,其取得的搬迁收入或处置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,企业搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额。

5. 资产重组涉及的政府划入资产。各级政府及其各级国资委出于产业政策调整、国企资源整合需要,对不同法人主体开展产权重组或资产整合,这涉及不同法人主体间的资产注入。例如,A市国资委对其控制B、C公司进行产权重组或资产整合,涉及的方式如由C公司控股合并B公司,国资委将其持有的B公司股权无偿划入C公司;C公司吸收合并B公司,国资委据此增加对C公司持股比例;B公司部分资产注入C公司,国资委据此增加对C公司持股比例。控股合并C公司长期股权投资应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》确定入账价值;吸收合并中C公司对B公司资产、负债按投资合同或协议

约定的价值作为初始入账价值,国资委据此增加对C公司持股比例;C公司接受国资委划转的B公司资产按投资合同或协议约定的价值作为初始入账价值,国资委据此增加对C公司持股比例。根据国家税务总局公告2014年第29号的规定,企业接收股东划入资产,凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已做实际处理的,不计入企业收入总额,企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

6. 政府作为股东参与对赌协议等形式资产注入。此类形式虽然很少出现,但涉及的税收争议较大。例如,2014年A市国资委全资持有B公司100%股权,引入战略投资者C投资10亿元持有B公司25%股权,A市国资委持有B公司股权降为75%。为引入战略投资者C,投资协议约定,如B公司2015年盈利低于2亿元,C公司因B公司盈利低于2亿元按持股比例少计的收益由A市国资委用现金补齐。2015年B公司盈利1亿元,其C公司因B公司盈利低于2亿元按持股比例少计的收益2500万元,由A市国资委用现金补齐,C公司因此增加资产2500万元,这实际上属于战略投资者为了保护自己的利益所做的估值调整。按照企业会计准则的规定,2500万元应视同为股权投资成本调整,C公司因此增加的现金2500万元,不应视同为收入,不涉及企业所得税问题。就此问题是否按收入处理,各地方税务机关争议很大。

三、对政府投入资产财税处理的补充建议

1. 属于投资补助的财政资金,如公益性和公共基础设施投资项目补助、划入非货币性资产等。按照《企业财务通则》的规定,企业收到这类资金增加资本公积或者实收资本,由全体投资者共同享有。由于此类资产不属于政府以所有者形式投入的资本性补助,也可按照《企业会计准则第16号——政府补助》的规定处理此类事项。政策选取不同,对企业当期损益影响很大,不利于客观评价企业管理层经营业绩,建议财政部规范此类事项会计处理。

2. 针对估值调整协议,原股东(包含政府)对战略投资者资产补偿应明确企业所得税处理方式。按本质来讲,其属于战略投资者对被投资企业估值调整,不应作为收入计缴企业所得税。

3. 政府投入资金按照不征税收入处理,属于投资补助性质计入资本公积,其形成的资产折旧与摊销不允许税前扣除。当政府投入资金所形成的资产提前报废所形成的资产损失是否允许企业所得税前扣除,税法未作明确规定,容易造成税企双方争议,也是现今企业所得税管理的薄弱点。建议国家财税部门明确此类事项的企业所得税处理方式。

主要参考文献

国家税务总局.关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告.国家税务总局公告2014年第29号,2014-05-23.