

企业所得税 纳税申报口径八大问题解析

■ 张伟 贾哲

2010年4月12日,国家税务总局颁发了《关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号,以下简称《通知》),对2009年度所得税汇算清缴工作做出了具体部署。值得纳税人特别注意的是,《通知》第五条明确:“在以后纳税年度企业所得税汇算清缴工作中,上述企业所得税纳税申报口径和汇算清缴工作要求未作调整或特殊规定的,按本通知规定执行”,因此《通知》不但适用于2009年汇算清缴,也同样适用于以后年度,对纳税人纳税申报工作具有重要意义。

一、明确纳税调整原则

新《企业所得税法》实施以前,无论内资企业还是外资企业税法都有大量的规范性文件作为纳税申报依据,新《企业所得税法》实施以后,国家税务总局《关于做好2008年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2009]55号)明确,2008年以前发布的税收政策,除经特殊规定享受过渡期优惠外,其余政策一律失效。而新法实施以后,虽然已经颁发了200多个规范性文件,但是相对于纷繁芜杂的市场经济而言,许多经济业务并没有明确的所得税规范性文件与之相对应,这些业务如何进行税收处理一直使纳税人感到非常困惑。此次出台的《通知》给出了明确答案,规定有税收政策的

按照税收政策执行,无税收政策的按照财务、会计处理办法执行。

1. 税法优先原则

新《企业所得税法》第21条规定:在计算应纳税所得额时,企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算。这就是“税法优先”的原则。在税收实践中,有两种错误的倾向:一种倾向是一些企业内部会计处理办法同税法规定不一致的,未进行纳税调整,这种倾向随着1994年至今16年的所得税规范管理已经逐渐得到遏制;另一种倾向则是认为企业的费用支出只有在做了会计处理后,才能在税前扣除。例如:某企业2009年10月发生一笔办公费用,当时未做会计处理,2010年2月发现了这个会计差错并进行了会计差错更正,计入“以前年度损益调整”科目,并在“纳税申报表附表三第40行:其他纳税调整项目”中做了纳税调减。但部分税务干部认为,企业自己都未在费用中扣除,因此不允许进行纳税调减。这种观点违反了税法优先原则,税法优先原则的真正含义是,无论调增和调减只要税法有明文规定,都应当是会计服从税法,而不能异化为“纳税调增时,会计服从税法;纳税调减时,税法服从会计”。

2. 会计制度构成税法的组成体系

在所有税种中,企业所得税同企业会计核算的联系最为紧密。纳税申报表的设计理念分为直接法和间接法两种。

直接法是用计税收入减去计税扣除项目,直接得出应纳税所得额;间接法则以会计利润为基础,进行纳税调整得出应纳税所得额。新《企业所得税法》实施以后的纳税申报表是典型的间接法纳税申报,纳税申报表主表1-13行就是利润表,即应纳税所得额是以会计利润为基础,在税法有明确规定且同会计处理不同时,进行纳税调整;税法无明确规定时,会计利润自动构成了应纳税所得额的一部分,因此申报表间接法纳税申报的设计,本身就蕴含着在没有税法明确规定的情况下,会计制度构成税法的组成体系。

二、具体填报口径

2009年,财政部和国家税务总局密集出台了一系列所得税配套政策,同之前企业所得税年度纳税申报表的设计及填报说明发生了一定的冲突,在实践中也产生了到底是申报表优先,还是税收政策优先的争议。应当说,所得税年度纳税申报表是税收政策的体现,当税收政策同申报表设计或填报说明发生冲突时,当然是申报表服从税收政策。但是,申报表的填报也需要规范统一,因此《通知》对8项企业所得税纳税申报口径做出了统一规范。

1. 准备金税前扣除的填报口径

根据《企业所得税法实施条例》第55条的授权,2009年以来,财政部和国

家税务总局先后颁布了六个规范性文件,规定金融保险类企业允许计提一定比例的风险准备金。而《企业所得税纳税申报表》附表十“资产减值准备项目调整明细表”及填表说明中对所有的准备金项目进行了纳税调增,同金融保险类企业现行政策不协调,为了解决这个问题,《通知》规定金融保险类企业同其他企业一样将所有的风险准备金在附表十进行纳税调增,然后将允许扣除的风险准备金在附表三“纳税调整项目明细表”第40行“20、其他”第4列“调减金额”中进行纳税调减。即金融保险业风险准备金的扣除采取了先在附表十统一调增,再对允许扣除部分在附表三纳税调减的申报技术。

需要注意的是,除了金融保险企业的风险准备金根据税法六个文件允许按一定比例扣除外,其他准备金在新法体系下,一律不得税前扣除,如煤矿提取的安全生产费等。

2. 资产损失税前扣除的填报口径

新《企业所得税法》实施前,如果不是确属税务机关责任,纳税人未在资产损失当年申请税前扣除的,即丧失了税前扣除权。实践中纳税人由于各种原因未在当年申请税前扣除从而丧失扣除权的案例屡屡发生,对纳税人利益损害过大。因此,新《企业所得税法》实施后,本着保护纳税人合法权益的原则,《企业资产损失税前扣除管理办法》(国税发[2009]88号)第三条规定:企业发生的资产损失,应在按税法规定实际确认或者实际发生的当年申报扣除,不得提前或延后扣除。因各种原因导致资产损失未能在发生当年准确计算并按期扣除的,经税务机关批准后,可追补确认在损失发生的年度税前扣除,并相应调整该资产损失发生年度的应纳税所得额。调整后计算的多缴税额,应按照有关规定予以退税,或抵顶企业当期应纳税款。以上规定,一方面给予未在当年扣除资产损失的纳税人扣除的机会,另一方面坚持了不能调整税款所属年度的

原则。《关于以前年度未扣除的资产损失企业所得税处理问题的通知》(国税函[2009]772号)进一步规定,企业资产损失发生年度扣除追补确认的损失后如出现亏损,应调整资产损失发生年度的亏损额。

虽然税法文件规定了去年度的损失可以追补确认,但纳税申报表及填表说明并未明确如何进行调整。《通知》对这一事项作出了规定,要求其填报在企业所得税年度纳税申报表附表四“弥补亏损明细表”对应亏损年度的相应行次,即允许调整附表四的对应数据。

3. 不征税收入的填报口径

《企业所得税纳税申报表》设计时,认为只有事业单位和社会团体才有不征税收入,而企业是不会有不征税收入的,因此“纳税调整明细表”中“一、收入类调整项目”第14行“13、不征税收入”直接关联到了“事业单位、社会团体”的附表。

随着财政部、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),财政部、国家税务总局《关于全国社会保障基金有关企业所得税问题的通知》(财税[2008]136号),财政部、国家税务总局《关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2009]87号)的下发,2008~2010年期间大量企业取得的财政性资金被判定为不征税收入,其纳税申报如何处理一直未被明确。此次《通知》明确了企业取得的不征税收入的填报方法,即企业符合文件规定的不征税收入,填报企业所得税年度纳税申报表附表三“纳税调整明细表”中“一、收入类调整项目”第14行“13、不征税收入”对应列次。上述不征税收入用于支出形成的费用和资产,不得税前扣除或折旧、摊销,作相应纳税调整。其中,用于支出形成的费用,填报该表第38行“不征税收入用于所支出形成的费用”;其用于支出形成的资产,填报该表第41行项目下对应行次。

4. 免税收入的填报口径

新《企业所得税法》第26条规定了四类免税收入,一般认为在法律未授权的情况下,无论是国务院还是财政部、国家税务总局都无权再设定免税收入。但是,出于社会宏观调控的特殊目的,财政部、国家税务总局《关于期货投资者保障基金有关税收问题的通知》(财税[2009]68号)将期货保障基金公司取得的相关收入也确认为免税收入。《通知》规定,该项免税收入填报在企业所得税年度纳税申报表附表五“税收优惠明细表”中“一、免税收入”第5行“4、其他”。

5. 投资损失扣除填报口径

国家税务总局《关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264号)规定:企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失,可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得,超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转5年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的,准予在该股权投资转让年度后第6年一次性扣除。企业所得税纳税申报表附表十一“长期股权投资所得损失”,据此设计了“投资损失补充资料”。

新《企业所得税法》实施后,长期股权投资损失能否在当年扣除的政策引起了广泛争议。一是投资损失是否能在当年一次性扣除;二是如果2008年以后产生的投资损失能够在当年一次性扣除,2008年以前的投资损失是继续遵循国税函[2008]264号文件规定,还是也可以一次性扣除?对此,国税发[2009]88号规定,企业发生的投资(转让)损失应按实际确认或发生的当期扣除,但是该文件没有明确以前年度的损失是否可以在2009年度汇算清缴时一次性税前扣除。

6. 税收优惠的填报口径

新《企业所得税法》实施前,根据《关于企业的免税所得弥补亏损问题的通知》(国税发[1999]34号)规定,如果一个企业既有应税项目,又有免税项目,其应税项目发生亏损时,按照税收法规规定可以结转以后年度弥补的亏损,应该是冲抵免税项目所得后的余额。此外,虽然应税项目有所得,但不足弥补当年年度亏损的,免税项目的所得也应用于弥补以前年度亏损。

新《企业所得税法》实施之后,免税收入、所得不再需要弥补应税亏损,对于纳税人来说是利好消息。但新的问题是,应税所得是否允许弥补免税的亏损,这一点并未明确,尤其纳税申报表填报说明并没有规定免税所得可以填列负数,因此业界的一些专家认为,免税收入、所得不必弥补应税亏损,但是应税收入、所得可以弥补免税亏损。《通知》对这一观点作出了否定意见,具体规定为:对企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目,不得弥补当期及以前年度应税项目亏损;当期形成亏损的减征、免征所得额项目,也不得用当期和以后纳

税年度应税项目所得抵补。

7. 弥补亏损的填报口径

新《企业所得税法》实施前,符合独立核算标准的分支机构作为单独的纳税人缴纳税款,而新《企业所得税法》实施后,法人企业是独立的纳税人,分支机构不再作为单独的所得税纳税人。关于以前年度作为单独纳税人,2008年以后不再具有独立纳税人资格的分支机构以前年度的亏损处理问题,国家税务总局下发的《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》(国税发[2008]28号)规定,总机构可以全额弥补分支机构2007年及以前年度尚未弥补完的亏损。该项规定只是暂时性政策,随着以前年度亏损期限的到期,这一问题将不复存在,因此附表四“弥补亏损明细表”并未设计专门的栏次。

《通知》明确,将分支机构以前年度的亏损视同为企业合并,填入企业所得税年度纳税申报表附表四“弥补亏损明细表”第三列“合并分立企业转入可弥补亏损额”的对应行次。

8. 企业处置资产确认问题

《关于企业处置资产所得税处理问

题的通知》(国税函[2008]828号)规定,企业处置外购资产可按购入时的价格确定销售收入。这条规定在业界引起了不小争议,一种观点认为这条规定不合理。比如,某企业购入商品房一套,购入价格100万元,3年后市场公允价值为300万元,该企业将其用于投资,按照本条款规定视同销售价格可以按照购入时的价格100万元,而不是公允价值300万元,因此不合理。另一观点则认为,文件中的“可”字用的非常精确,是指如果外购货物并未增值,在这种情形下,不能机械地按照成本利润率计算视同销售价格,而是“可”按照购入价格确定销售价格,反之如果购进货物的市场公允价值发生了重大变化,则不能按照购进价格确认视同销售价格。

对此,《通知》明确,企业处置外购资产按购入时的价格确定销售收入,是指企业处置该项资产不是以销售为目的,而是具有替代职工福利等费用支出性质,且购买后一般在一个纳税年度内处置。

(作者单位:河北省国税局稽查局

吉林大学)

责任编辑 雷蕾

封面简介

弥合信息鸿沟, 共享知识社会

——百度在线网络技术有限公司社会责任履行情况

2000年1月1日创立之初,百度在线网络技术有限公司(以下简称百度)便将“让人们最便捷地获取信息,找到所求”作为自己的使命。10年来,公司秉承“以用户为导向”的理念,始终坚持如一地为用户提供基于搜索引擎的各种产品。凭借巨大的产品、技术创新优势和经验,百度不仅为3亿多网民提供了免费、优质的信息检索服务,还以“弥合信息鸿沟,共享知识社会”的宗旨长期致力于不断缩短不同人群与信息间的距离,致力于通过自己的实际行动来践行“优秀企业公民”的承诺。

2006年,百度相继推出了协助弥合盲人和少儿信息鸿沟的“百度盲道”和“少儿频道”之后,又于2009年4月专门开发了“老年搜索”并不断升级“网页手写输入”功能,使中国1.69亿老年人充分享受到了信息社会共享知识的精彩;百度还利用搜索营销平台的推广优势,先后帮助深陷销售危机的湖北秭归脐橙、地震灾区的绵竹年画打开了销路。2009年6月,百度在国内发起了首个以“乡村信息化”为主题的大学生创新大赛,并提供了5000万元网络营销资源,为加速中国乡村信息化进程、促进大学生就业贡献了力量。未来,百度还将继续发挥自身的技术创新和资源优势,为推动整个社会的和谐发展做出更大贡献。