

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》探微

高允斌

2011年6月发布的《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号,以下简称《公告》),对与企业所得税有关的若干政策问题作了规定。本文试对其中的重要事项进行分析,以期帮助纳税人正确理解和运用税收政策规定。

一、关于“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”

《企业所得税法实施条例》第三十八条规定:“非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分,准予税前扣除。”对于其中的“金融企业同期同类贷款利率”,实务中一直众说纷纭,《公告》对此作出了具体规定和要求。

(一)增加了企业的举证责任。

《公告》要求借款企业提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”,以证明其利息支出的合理性。但是,《公告》未予明确是在年度企业所得税汇算清缴时将该情况说明向主管税务机关进行备案,还是将情况说明留存于企业以备税务机关日后检查。

(二)向非金融企业借款的利息支出在税前扣除时需要准备的文档及相关要求。

1. 提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”的时间。《公告》要求该情况说明应在首次支付利息并进行税前扣除时提供。实务中,支付利息的时间与税前扣除的时间有可能是不一致的。例如,某房地产开发企业在项目开发之初向某非金融企业借入三年期资金5000万元,每年支付利息500万元,利息费用全部资本化计入“开发成本”科目,在开发产品正式销售之前,利息

费用并未实际扣除,故应在开发产品实际销售并结转销售成本时提供上述情况说明。类似的,企业向非金融企业借入资金用于购建固定资产时也会产生同样的问题。

2. 关于金融企业同期同类贷款利率的具体解释。

(1)关于“同期”的所属时间。《公告》明确,作为参照物的金融企业同类贷款利率,应为企业向非金融企业借款并签订借款合同时的相同时间内金融企业的贷款利率。

(2)关于“金融企业”的所属空间。《公告》明确为本省(应是指省级行政区域,包括省、自治区、直辖市)的金融企业(应该包括其分支机构),但是《公告》未予明确的问题是,当借入企业与借出企业不在同一省份时,是以借入企业还是借出企业所在省份的金融企业作为比较对象。由于《公

计税基础为505 000元,确认递延所得税资产250元;对于可供出售债券投资公允价值变动增加额568元,确认递延所得税费用142元(568×25%)时,应冲减资本公积。

在2011年6月30日售出债券后,账面余额和计税基础均为零。所确认的递延所得税资产应予以转回。

(2)计算C公司2010-2011年度应纳税所得额。

在2010和2011年度,C公司应纳税所得额分别为101 568元(100 000+1 568)和101 432元(100 000+503 000-505 000+3 432),应交所得税分别为25 392元和25 358元。

2. C公司2010-2011年各年度所得税会计核算

2010年度所得税会计处理

借:所得税费用——当期所得税费用 25 392

贷:应交所得税 25 392
借:递延所得税资产 250
资本公积——其他资本公积 142
贷:所得税费用——递延所得税费用 392

2011年度所得税会计处理

借:所得税费用——当期所得税费用 25 358
贷:应交所得税 25 358
借:所得税费用——递延所得税费用 392
贷:递延所得税资产 250
资本公积 142

(作者单位:国家开发银行营运管理局)

责任编辑 武献杰

告》通篇内容所针对的主体为借入企业，姑且推定“本省”为借入企业所在省份。

(3) 关于金融企业的资格。《公告》明确必须是经政府批准设立的、可以从事贷款业务的银行、财务公司、信托公司等金融机构，诸如农村商业银行、信用合作社、小额贷款公司等都应包括在内。

(4) 关于同期同类贷款利率。《公告》规定是指在贷款期限、金额、担保以及企业信誉条件等条件基本相同的情况下，金融企业提供贷款的利率。在向关联企业借入资金的情况下，企业可进一步参照《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号)的相关规定进行简明扼要的功能、风险比较分析。

(5) 关于提供具体利率的要求。《公告》规定，既可以提供金融企业公布的同期同类平均利率(名义利率)，也可以提供金融机构对某些企业发放贷款的实际利率。这里应注意三点：第一，从理论上讲，向非金融企业借入资金的利率，既不必完全等于金融企业公布的同期同类平均利率，也不必完全等于金融机构对其他某些企业发放贷款的实际利率，因为企业很难找到一份在借款企业股权结构、行业性质、资信条件、担保情况、借贷双方合作关系等方面完全可比的借款合同，这些方面的差异仍会对不同情况下的借款利率产生影响，企业应予必要的分析说明，税务机关也应综合各种因素进行合理性分析。当然，为减少不必要的分歧，企业应尽可能地寻找最具可比性的借贷交易。第二，我国的金融企业普遍存在包装中间收入的情况。例如，某金融机构实际发放的房地产贷款利率为12%，实际操作时，将借款合同中的贷款利率约定为8%，另4%作为理财顾问费处理并另行签订合同，这种情况也是不可不察的。第三，从2004年10月29日起，中国人民银行决定进一步放宽金融机构贷款利率浮动区间。金融机构(不含城乡信用社)的贷款利率原则上不再设定上限，贷款利率下浮幅度不变，贷款利率下限仍为基准利率的0.9倍。对金融竞争环境尚不

完善的城乡信用社贷款利率仍实行上限管理，最高上浮系数为贷款基准利率的2.3倍，贷款利率下浮幅度不变。也就是说，中国人民银行根据经济运行的需要确定贷款基准利率，各地金融企业根据实际情况确定贷款利率浮动区间。因此，金融机构对某些企业发放贷款的实际利率是可以以基准利率基础之上浮动的。

二、关于“工作服饰”费用的税前扣除

《公告》规定，“工作服饰”支出可在税前全额扣除，而不必考虑是否属于“劳保用品”，也不在“职工福利费”中列支。但是，企业应注意其在税前据实扣除的条件：第一，必须符合各企业的工作性质和特点，税法并未规定一个在全国或某地区统一适用的限额标准，而是强调“工作服饰”必须符合企业员工的工作性质和特点。例如，航空公司空乘人员、金融机构工作人员、保安公司安保人员、工业企业生产工人等，其工作性质和特点具有显著区别，故着装要求及其标准也存在较大差异。即使是在同一企业内部，管理人员、生产工人、后勤服务人员(如食堂员工)等工作岗位不同，着装方面也可保持合理的差别。第二，“工作服饰”应由企业统一制作并要求员工工作时统一着装，如果发给员工的服饰不是统一在工作时间穿着的，则应视为非货币性福利处理。另外，员工的“工作服饰”不应视为获得非货币性所得，不存在个人所得税问题。

三、关于航空企业职工教育经费的税前扣除标准

由于航空企业培养司乘人员的成本较高，故《公告》规定航空企业发生的司乘人员空勤训练费用，作为企业运输成本在税前全额扣除，不计入“教育经费”，也不受当年工资薪金总额2.5%的限额控制。

四、关于房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理问题

(一)《公告》规定，企业对房屋、建筑

物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本。在会计核算方面，对推倒的旧资产应作为“固定资产清理”处理，清理净损失计入“营业外支出”科目，新资产的重置成本作为固定资产初始计量价值。这样，会计和税收因处理方式不同而形成持续较长时间的暂时性差异。

笔者认为，该条款在执行过程中将会产生如下问题：

1. “推倒重置”存在“主动推倒”与“被动推倒”两种情形。所谓“被动推倒”，是指因地震、火灾等原因导致房屋、建筑物严重受损而不得不提前推倒重置，由此产生了固定资产提前报废、毁损的非正常损失，现要求被推倒资产的账面净值计入重置后固定资产计税成本，显然与《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)、《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》(财税[2009]57号)的相关规定存在不一致之处。

2. 房屋、建筑物是与土地使用权连在一起的，而土地使用权的会计处理又因企业执行《企业会计准则(2006)》或《企业会计制度(2001)》而不同，或因房屋、建筑物的购建方式而有所不同，有的土地使用权被计入“固定资产——房屋建筑物”的原值并一并参与后续折旧，有的则被作为无形资产单独摊销。如果是前者，考虑到土地使用权使用期未满，要求将推倒资产的账面净值计入重置资产的计税基础尚可理解和接受；如果是后者，土地使用权仍应按既定年限和方法继续摊销，地上拆除的房屋建筑物在实体上已不存在，现要求其账面净值增加重置资产的计税基础，显然是出于平滑税基的需要，并不考虑资产真实的经济价值。无论企业是否理解这种处理办法，都必须在会计确认资产损失的年度进行相应的纳税调增，并在重置资产未来折旧的若干年内逐年纳税调减。

(二)如果房屋、建筑物的改扩建属于

提升功能、增加面积的,则改扩建支出并入该固定资产计税基础,并从改扩建完工投入使用后的次月起,重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧(即不低于20年)。如果改扩建后的固定资产尚可使用年限低于税法规定的最低年限,可以按尚可使用年限计提折旧,即可以企业合理会计估计为准。

(三)本处规定只适用于房屋、建筑物,不适用于机器设备等其他固定资产。

(四)企业对固定资产以恢复其原有外观、性能为目的而进行修理、装饰等所发生的费用支出,应依照《企业所得税法》及其实施条例的规定,在大修理支出与日常处理支出之间进行划分。

五、投资企业撤回或减少投资的税务处理

对投资企业撤回或减少出资而取得的资产,《公告》划分为三部分进行税务处理:

(一)相当于初始投资的部分,不存在应税所得问题。笔者认为,这里的“初始投资”概念不够严谨,因为股东在初始投资之后,会发生增(减)持股权的情况,被投资企业更有可能对股东进行股份送配,所以应将“初始投资”规定为投资企业“截止撤回或减少出资之日累计的投资计税基础”。

(二)相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得。如果是境内居民企业的直接投资所得,应作为免税收入;如果是非居民企业的投资所得,应扣缴其预提所得税。笔者认为,被投资企业在税后提留的各种基金(如外商投资企业从税后利润中提取的生产发展基金、证券公司从税后利润中提取的一般风险准备和交易风险准备等),如果投资企业在撤回投资或减资时按比例分配这些项目的,也应比照股息所得处理。另外,《公告》及其他相关文件中遗漏了股东撤回或减少出资时取得的除“股本(股票)

溢价”之外的其他所有项目的资本公积应如何处理的问题。

(三)除上述两点之外的其余部分,应确认为投资资产转让所得。这可以说是对《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60号)的一个补充。假定甲公司为一有限责任公司,股本为1000万元,未分配利润和盈余公积累计600万元,A公司占股20%,现A公司拟撤回其投资,甲公司股东会决议向其分配资金380万元,其中,减少A公司的股本200万元,另180万元减少甲公司的未分配利润,即作为对A公司的利润分配。根据《公司法》的相关规定,有限责任公司可以约定分红,甲公司的上述处理具有法律效力,其行为本质是甲公司的其他股东通过减少其利润分配额度来相应地增加A公司的利润分配额。但是从税收角度看,A公司的股息所得为 $600 \times 20\% = 120$ (万元),投资资产转让所得为 $180 - 120 = 60$ (万元)。由此可见,这种操作方法可能会导致经济性重复征税的结果。

需要说明的是,《公告》中的“撤回或减少出资”应相当于《公司法》中规定的“减资”行为,“撤回”应为撤回全部投资,“减少”应为撤回部分投资,只不过《公告》有点语意不清。笔者认为,如果投资企业是通过转让股份而减少出资的,应按《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得税管理的通知》(国税函[2009]698号)、《例解企业所得税法若干税收问题》(国税函[2010]79号)等文件中的相关规定进行纳税处理。

《公告》还强调,被投资企业的经营亏损,只能由其以后年度所得按5年期限进行弥补,不得冲减投资企业的应纳税所得额,投资企业股权投资的计税基础不变。《企业所得税法》第十四条规定:“企业对外投资期间,投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。”因此,投资企业无论是因采用权益法核算长期股权投资,还是对长期股权投资计提减

值准备,都应进行相应的纳税调整。

六、关于企业提供有效凭证时间问题

《公告》规定,企业实际发生的成本费用,由于未能及时取得有效凭证暂估入账的,在预缴所得税时,不作调整;年度汇算清缴时,应取得相应的有效凭证,否则应作纳税调整。《企业所得税法实施条例》第一百二十八条规定,预缴企业所得税时,应当按照月度或者季度的实际利润额预缴。所以,《公告》规定与实施条例规定的企业所得税预缴的基本原则和方法是一致的。但是,以下两点仍有待讨论:

第一,假定某公司年末预提费用的余额为1200万元,年度汇算清缴结束前未取得有效凭证200万元,则在年度汇算清缴时应纳税调增1000万元。次年,该公司已将上年的预提费用全部支付并取得有效凭证,在目前的实务操作中,通常是在次年汇算清缴时作纳税调减。笔者建议,如果上下年度企业适用的所得税政策及企业所得税实际税负无变化的,从简化操作的角度出发,应允许企业在下年度汇算清缴时纳税调减;如果上下年度企业适用的所得税政策或企业所得税实际税负发生变化的,再要求其追溯调整。

第二,国税函[2010]79号文第五条规定:“企业固定资产投入使用后,由于工程款项尚未结清未取得全额发票的,可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧,待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。”据此,如果某公司于2010年10月将一宗新建房产估价入账(尚未办理竣工决算,也未全额取得与建安成本相应的发票),自11月份开始计提折旧,在2010年度企业所得税汇算清缴时,由于开始折旧的时间不足12个月,故该公司无须就暂估入账的固定资产折旧进行调整。2011年7月,该项固定资产竣工决算完毕并取得了建筑业发票等凭证,该公司对固定资产暂估入账价值及其已计提折旧进

赠送促销品有风险 正确筹划是关键

彭保红

税务机关近日对主要从事电视机批发业务的某家电销售公司进行了检查,经调查发现,该公司在向零售商销售电视机的过程中,还附带赠送一些小家电,包括热水壶、电扇、遮阳伞、豆浆机、电饭锅、电暖气、炒菜锅等。这些小家电虽然是作为促销品免费赠送给下级零售商,但该公司仍然对这些促销品开具了普通发票,并申报了全部的收入和增值税销项税,一切看起来似乎都很符合税法的规定。但是税务检查人员在对该公司开具的增值税专用发票进行检查时却发现,该公司开具的增值税专用发票存在负数冲减销售的情况,也就是说在同一张增值税专用发票的金额栏上既注明有销售电视的金额,还注明有小额负数

冲减的金额。据财务人员介绍,这些负数冲减的金额是对零售商购买电视的折扣。

单从该业务表面上看,对这些折扣的处理方法符合《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》(国税函[2010]56号)文件中“纳税人采取折扣方式销售货物,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明是指销售额和折扣额在同一张发票上的‘金额’栏分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。未在同一张发票‘金额’栏注明折扣额,而仅在发票的‘备注’栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除”的规定,但是税务检查人员对其其中一些发票上的折扣比例产生了疑问。经测算,个别发票上的折扣比例最高能达到

70%左右,这很不符合商业营销的常规。因此,检查人员要求该公司提供关于这些折扣的合同、数据来源、计算依据、计算过程,准备重新核实其折扣的真实数额。但是,该公司财务人员对其中一些异常折扣始终不能提供计算折扣必须的有关资料,经再三询问,该公司财务负责人最后承认:其中的一些异常折扣,其实是对促销品收入的冲减。

原来,该公司为了扩大对主打商品电视机的销售,购买了很多促销品,并免费提供给下级零售商,要求零售商在销售电视机时,把这些促销品免费赠送给消费者。根据现有税收政策的规定,无偿赠送货物应归类为视同销售行为并需申报纳税。如

行调整。而如果对照《公告》的要求,则该公司必须在2010年度企业所得税汇算清缴时对已计提的两个月折旧费用进行纳税调增。在税收政策的效力方面,按照“前文服从后文”的原则,似应以《公告》的规定为准;而按照“特别规定先于普通规定”的原则,国税函[2010]79号文件对固定资产折旧问题所作的规定是一个特别规定,且《公告》也未宣布国税函[2010]79号文件第五条作废,自然也是可以本条规定为依据处理问题的。

七、《公告》生效日及溯及力问题

《公告》自2011年7月1日起施行。《公

告》施行以前,企业发生的相关事项已经按照本公告规定处理的,不再调整;已经处理,但与《公告》规定处理不一致的,凡涉及需要按照《公告》规定调减应纳税所得额的,应当在《公告》施行后相应调减2011年度企业应纳税所得额。

假定一家公司在2010年度借入另一家非金融企业资金,利率较高,当地主管税务机关或所在省份的省级税务机关规定只能按照同期同类金融机构贷款的基准利率在税前扣除,该公司在2010年度企业所得税汇算清缴时对利息费用作了纳税调增。现该公司能够提供其所在省份金融企业对某些企业提供的实际贷款利率,并证明其支付给贷款企业的利率水平是合

理的,则可在2011年度企业所得税汇算清缴时对利息项目作纳税调减。《公告》从简化操作的角度出发,不要求追溯调整。但是《公告》未明确以往年度已税前扣除的事项,若对照本《公告》不得在以往年度扣除的,是否应在2011年度纳税调增呢?

例如,某公司在2009年度将一幢房产推倒重建并将固定资产净损失1350万元报经主管税务机关批准后在当年税前扣除,按照《公告》显然是必须计入重置资产计税基础的。但《公告》中未涉及此类事项的处理原则和方法。■

(作者单位:江苏国瑞兴光税务咨询有限公司)

责任编辑 张璐怡