

国税函[2010]79号文件

可能导致税负不公

南京市地方税务局稽查局 王亮

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第六条规定:根据《企业所得税实施条例》第二十七条、第二十八条的规定,企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用,除另有规定者外,可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

企业所得税法规定的免税收入包括:①国债利息收入;②符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;③在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益;④符合条件的非营利组织的收入。

前三项都属于纯收益项目,无对应成本费用,而非营利组织的收入存在相应的成本费用。非营利组织并非所有收入都属于免税范围,部分非营利组织存在营利行为,对营利行为产生的收入采用不同的企业所得税征收方式。

例:某疗养院主要从事工人疗养、体检和社会各阶层医疗、康复服务,按照财税字[2000]42号文件的规定,以上行为取得的收入免征各项税收。该疗养院2008年取得上述收入1500万元,对应的成本费用为1100万元,当年对外经营取得餐饮收入310万元,对应的成本费用为150万元。

若该疗养院企业所得税采用查账征收方式,则应纳税所得额=310-150-1100=-940(万元),当期应纳税额为0,且亏损额可以在以后年度弥补。

若该疗养院不能正确核算成本费用,则应对其采用核定征收方式:

应纳税所得额=应税收入额×应税所得率=310×10%=31(万元)

应纳税所得额=应纳税所得额×适用税率=31×25%=7.75(万元)

由此可见,采用不同的征收方式,税负差异明显,违反了税收公平原则。

以上差异的出现,原因在于按照《国家税务总局关于印发〈企业所得税核定征收办法〉(试行)的通知》(国税发[2008]30号)的规定核定应纳税所得额时未考虑免税收入所对应的各项成本费用,即使以后发文补充规定,如何扣除也是难点。之所以采用核定征收方式,是因为不能正确核算成本费用,当然也包括免税收入对应的成本费用不能正确核算,因此也就不能据实扣除。

进一步分析,对非营利行为免税无可厚非,但只要营利所

得小于非营利行为的成本费用,也无须纳税,实质上是扩大了免税的范围。税收是国家对经济进行调控的重要手段,政府应为纳税人创造公平的税收环境,而国税函[2010]79号文件的出台显然违背了税收公平原则。

上述情形的出现是因为企业所得税法提出了免税收入的概念,免税收入与免税所得属于不同的概念,收入的范畴大于所得,所得是收入扣除成本费用以后的余额。但所得税征收对象是所得,相应的减免税对象也应该是所得,而不应该是收入。相比而言,较早出台的个人所得税法就很规范,无论是征税对象还是减免税对象均是所得,即使是没有扣除项的利息、股息、红利,也称之为所得。而新企业所得税法出台前的企业所得税政策也明确规定了非营利行为免税对象是所得,这样规定也符合税前扣除的相关性原则。

如此看来,要从根本上解决这一问题应由立法部门对企业所得税法进行修订,摒弃免税收入这一概念,将其修改为免税所得。○

公允价值审计的一点建议

重庆工商大学 史倩 丁时勇(教授)

为了应对金融危机给公允价值审计带来的冲击,笔者针对公允价值审计提出以下拙见:

1. 重视对公允价值计量和披露的重大错报风险实施的审计。对被审计单位公允价值计量的适当性和披露充分性进行审查,并针对公允价值计量和披露的重大错报风险实施审计程序,例如,测试管理层的重大假设、估值模型和基础数据,审查被审计单位所采用的估值方法、数据来源是否合理可靠;依据被审计单位选用的假设、模型、数据对公允价值重新估值、计算,以验证被审计单位公允价值是否准确;对公允价值进行独立估值,以印证被审计单位的公允价值计量结果;考虑期后事项对财务报表中公允价值计量和披露的影响。

要严格做好关于期末公允价值的复核,编制相关科目的期末公允价值复核表,主要复核以下方面:项目内容、数量、成本与公允价值变动及其合计;期末公允价值来源;公允价值与账面价值的差异及差异产生的原因。

2. 历史成本与公允价值对比分析。注册会计师应对比历史成本与公允价值的差异,及时发现潜在的舞弊行为。下表是根据某公司财务数据编制而成。审计人员可以通过编制下表直观地看出以历史成本为计量基础的实际金额和以公允价值为计量基础的估计金额的差异。注册会计师应分析产生差异的原因,判断是否存在通过公允价值操纵利润的可能。