

## 新企业所得税法下纳税调整特定问题的处理

浙江工商大学 徐金仙

2009年是新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》颁布实施后企业所得税汇算清缴的第一年,为了配套新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》的施行,在2008年一年里我国发布了30多个法规。为此,笔者拟就纳税人易混淆的问题以及新旧税法衔接上未明晰的政策作一解析和探讨。

### 一、纳税调整中特定的应税收入和非应税收入的界定与处理

**1. 财政性资金、政府性基金、行政事业性收费等应税收入和非应税收入的确认和处理。**新《企业所得税法》第七条规定的不征税收入和第二十六条规定的免税收入均属于不征税范畴。不征税收入具体为:财政性资金,依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金,国务院规定的其他不征税收入。

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。

行政事业性收费,是指特定主体根据法律、行政法规、地方性法规等有关规定,依照国务院规定程序批准,向特定服务对象收取并纳入财政管理的费用。

政府性基金,是指企业根据法律、行政法规等有关规定,代政府收取的具有专项用途的财政资金。

国务院规定的其他不征税收入,是指企业取得的,经国务院批准的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途的财政资金。

可见,行政事业性收费、政府性基金以及国务院规定的其他不征税收入均为不征税收入。其处理原则为:①有关单位按照规定缴纳的、由国务院或财政部批准设立的政府性基金以及由国务院和省、自治区、直辖市人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费,准予在计算应纳税所得额时扣除。②纳入预算管理事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入,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,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

财政性资金则要视其是否经国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的情形而定。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。反之,企业取得的不属于经国务院批准的国务院财政、税务主管部门规定专项用途的财政性资金均为征税收入。其处理原则为:①企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资(国家以投资者身份投入企业,并按有关规定相应增加企业实收资本或股本的直接投资)和资金使用后要求归还本金的以外,均应计入企业当年的收入总额。②企业缴纳的不符合上述审批管理权限机构设立的基金、收费,不得在计算应纳税所得额时扣除,应计入企业当年的收入总额。③对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费,准予作为不征税收入,于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除;未上缴财政的部分,不得从收入总额中减除。

此外,企业的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;企业的不征税收入用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销也不得在计算应纳税所得额时扣除。

**2. 企业将资产移送他人的应税收入和非应税收入的界定和处理。**新《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。但在实务中,资产进行上述转移时需要判断资产的所有权是否发生转移,只有资产的所有权发生转移才视同销售货物、转让财产和提供劳务确认收入。因此,企业将资产移送他人(境外除外)的做法是依据下列两种情形来判断是否确认收入:

(1)若资产所有权在形式和实质上均未发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算。①将资产用于生产、制造、加工另一产品;②改变资产形状、结构或性能;③改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营);④将资产在总机构及其分支机构之间转移;⑤上述两种或两种以上情形的混合;⑥其他不改变资产所有权的用途。这些情形下的资产移送,资产所有权在形式和实质上均未发生改变,依照资产内部处置原则,按相关资产的计税基础计入成本扣除项目或计提折旧、计算摊销列入扣除项目。

(2)若企业将资产移送他人,且资产所有权已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确认收入。①用于市场推广或销售;②用于交际、应酬;③用于职工奖励或福利;④用于股息分配;⑤用于对外捐赠;⑥其他改变资产所有权的

用途。这些情形下的资产移送,资产所有权已转移至他人,应视同销售确认收入。若是企业自制的资产移送他人,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;若是外购的资产移送他人,可按购入时的价格确定销售收入。

## 二、纳税调整中非金融企业之间借贷引发的利息费用、关联企业间的利息费用、服务费的税前扣除依据和方法

1. 借款费用。借款费用是指企业向金融机构和非金融机构借借款发生的利息费用。对于非关联企业,新《企业所得税法实施条例》第三十七条规定:企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的,在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用,应当作为资本性支出计入有关资产的成本,并按照本条例的规定扣除。第三十八条规定:企业在生产经营活动中发生的下列利息支出,准予扣除:①非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出;②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。

由以上规定可以看出,最难把握的是非金融企业向非金融企业借款的利息支出的处理。该利息支出要在税前扣除,必须满足:①借款企业(支付利息的)必须取得贷款企业(收取利息的)开具的合法的费用发票;②税前扣除的利息必须为根据本金按金融企业同期同类贷款利率计算的部分,超出部分不得税前扣除;③对于金融企业同期同类贷款利率,首先必须判断借款期限,其次依据不同期限(三个月或半年等)的利率,按本企业开户行的同期同类贷款利率计算。因此,对于非关联企业,非金融企业向非金融企业借款发生的利息支出,要兼顾借款企业和贷款企业两方。贷款企业应向借款企业开具发票,若本企业无相关发票,可请本企业所在地主管税务机关代开,同时缴纳营业税;借款企业按取得的发票金额确认财务费用,超出的利息部分进行纳税调整。

对于关联企业发生的借款费用,除了遵循新《企业所得税法实施条例》第三十七、三十八条的规定外,还必须遵循《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税[2008]121号)的规定:企业实际支付给关联方的利息支出,除非符合“如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料,并证明相关交易活动符合独立交易原则的;或者该企业的实际税负不高于境内关联方的,其实际支付给境内关联方的利息支出,在计算应纳税所得额时准予扣除”,否则,可税前扣除的部分必须满足一定额度的限制条件,即其接受关联方债权性投资与权益性投资比例为:①金融企业,为5:1;②其他企业,为2:1。

若企业同时从事金融业务和非金融业务,其实际支付给关联方的利息支出,应按照合理的方法分开计算;没有按照合理的方法分开计算的,一律按一般企业适用的比例计算准予税前扣除的利息支出。对于企业自关联方取得的不符合规定

的利息收入,也应按照有关规定缴纳企业所得税。

2. 母公司向子公司提供服务收取的费用。母公司为子公司提供各种服务而收取的费用,应按照独立企业之间公平交易原则确定服务的价格,作为企业正常的劳务费用进行税务处理。为了遵循独立企业之间公平交易原则,首先,母公司向子公司提供各项服务,双方应签订劳务合同或协议,明确规定提供服务的内容、收费标准及金额等。母公司若向多个子公司提供同类服务,其收取的服务费既可以采取分项签订合同或协议的方式确定,也可以采取签订服务分摊协议的方式确定。即由母公司与各子公司签订劳务费用分摊合同或协议,以母公司为子公司提供服务所发生的实际费用并附加一定比例的利润作为向子公司收取的总服务费,在各服务受益子公司(包括盈利企业、亏损企业和享受减免税优惠政策的企业)之间按公平交易原则进行合理分摊。对于合同或协议规定的服务费,母公司应作为营业收入申报纳税,子公司应作为成本费用在税前扣除(子公司在申报税前扣除时应向主管税务机关提供与母公司签订的劳务合同或协议等及税前扣除该项费用的相关材料。不能提供相关材料的,支付的服务费不得税前扣除)。

当然,值得注意的是,若母子公司未按照公平交易原则确定服务费,则税务机关有权予以调整。若母公司以管理费形式向子公司收取费用,子公司因此支付给母公司的管理费,不得税前扣除。

## 三、纳税调整中涉及旧资产继续使用的资产税务处理

新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》规定,固定资产折旧方法可以选用直线法和加速折旧法,同时还规定了固定资产的计税基础、固定资产预计净残值及预计最低折旧年限,对预计的最低折旧年限的规定还在旧《企业所得税法》的基础上进行了修订。尽管对固定资产的折旧方法规定得很明确,但对2008年以前已经使用的固定资产在2008年继续使用,则2008年该固定资产折旧如何计提,是按新《企业所得税法》规定的方法重新计算调整折旧额还是继续按旧《企业所得税法》规定的方法计算折旧在税前扣除,目前还没有统一的规定。这将会导致纳税人进行企业所得税汇算清缴时计算含糊。

对于长期待摊费用,新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》也重新确定了其核算的项目范围及各项长期待摊费用具体的摊销期限。对于2008年发生的长期待摊费用,纳税人可以按新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》规定的方法进行摊销,但对于2008年以前发生的长期待摊费用是按新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》调整摊销还是按旧《企业所得税法》继续摊销,没有明确规定。

上述新旧税法衔接中待明确的问题,不仅关系到纳税人企业所得税的正确汇算清缴,而且关系到我国税法立法的先导性、科学性、严谨性。因此,财政部和国家税务总局应尽快出台有关政策予以明确。○