

试析2008年企业所得税汇算清缴

云南财经大学会计学院 王红云

【摘要】2009年是新《企业所得税法》实施后,对2008年的企业所得税进行汇算清缴的第一年。本文对汇算清缴的范围、时间和期限、报送的资料以及纳税调整等相关事项进行介绍。

【关键词】企业所得税 汇算清缴 纳税调整

根据《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》、《税收征收管理法》及《企业所得税汇算清缴管理办法》等相关法律法规的规定,企业在进行2008年企业所得税汇算清缴工作时,应注意以下几个方面的内容:

一、汇算清缴的范围

实行查账征收和核定应税所得率征收企业所得税的纳税人,无论是否在减税、免税期间,也无论盈利或亏损,都应进行汇算清缴。实行核定定额征收企业所得税的纳税人,不进行汇算清缴。

经批准实行汇总或合并申报缴纳企业所得税的总机构或集团母公司(简称“汇缴企业”),应在汇算清缴期限内,向所在地主管税务机关报送汇总各成员企业的《企业所得税年度纳税申报表》及各成员企业的《企业所得税年度纳税申报表》,统一办理汇缴企业及其成员企业的企业所得税汇算清缴。成员企业向汇缴企业报送的资料,必须经成员企业的主管税务机关审核。

纳税人在年度中间发生解散、破产、撤销情形的,应在清算前报告主管税务机关,办理当期企业所得税汇算清缴;纳税人有其他情形依法终止纳税义务的,应当在停止生产、经营之日起60日内,向主管税务机关办理当期所得税汇算清缴。

二、汇算清缴的时间和期限

1. 汇算清缴的时间。2008年的企业所得税汇算清缴工作截止期限统一为2009年5月31日。根据有利于纳税人的原则,国家税务总局规定汇算清缴的期限按照《企业所得税法》的规定执行,即企业应当自年度终了之日起5个月内,向税务机关报送年度纳税申报表,结清应缴、应退税款。

企业应在年度终了后的5个月内,向主管税务机关报送《企业所得税年度纳税申报表》和税务机关要求报送的其他有关资料,申报上一年度的应纳税所得额、应纳税额、减免所得税额、抵免所得税额、境外应补所得税额,并依其全年实际应纳税额减除已预缴的所得税额,自核自缴应补缴的税额,办理结清税款手续。纳税人预缴的税款低于全年应缴税款的,在5月底以前将应补缴的税款缴入国库;预缴税款超过全年应缴税款的,办理抵顶或退税手续。

主管税务机关受理纳税人年度纳税申报时,应对企业年

度纳税申报表的逻辑性和有关资料的完整性、准确性进行审核,并及时办理企业所得税多退少补或抵缴其下一年度应缴所得税等事项。

2. 汇算清缴的期限。纳税人12月份或者第四季度的企业所得税预缴纳税申报,应在纳税年度终了后15日(遇节假日顺延)内完成。纳税人应在纳税年度终了后5个月内向主管税务机关报送《企业所得税年度纳税申报表》和税务机关要求报送的其他有关资料,办理结清税款手续。采用电子方式、纸质报表方式纳税申报的纳税人,在年度纳税申报之前,均应由主管税务机关审核后方可纳税申报。纳税人申报有错误的,必须重新申报。纳税人逾期申报或重新申报时间超过纳税申报期限的,应按税法规定加收滞纳金。

三、汇算清缴需报送的资料

1. 一般情况下,汇算清缴需要报送的资料。《企业所得税汇算清缴管理办法》(国税发[2005]200号)规定,纳税人(包括汇总、合并纳税企业及成员企业)办理企业所得税年度纳税申报时,应如实填写和报送下列资料:①企业所得税年度纳税申报表及其附表。②企业会计报表(资产负债表、利润表、现金流量表及相关附表)、会计报表附注和财务情况说明书(事业单位为各类收支与结余情况、资产与负债情况、人员与工资情况及财政部门规定的年度会计决算应上报的其他内容)。③备案事项的相关资料。④主管税务机关要求报送的其他资料。比如纳税人在办理年度企业所得税纳税申报时,应要求中国注册会计师在其出具的年度查账报告中列示有关调整的项目、原因、依据、计算过程、金额等,并注明年度应纳税所得额。⑤纳税人采用电子方式办理纳税申报的,应附报纸质纳税申报资料。⑥纳税人在办理年度企业所得税纳税申报时,如委托中介机构代理纳税申报的,中介机构应当出具包括纳税调整的项目、原因、依据、计算过程、金额等内容的报告。

2. 需要同时报送的其他资料。纳税人2008年发生以下事项的,应按要求将有关的资料在纳税申报前报送税务机关由税收管理员审核:①改变成本计算方法、间接成本分配方法、存货计价方法。纳税人应说明改变计算方法的原因,并附股东大会或董事会、经理(厂长)会议等企业管理机构批准的文件。②技术开发费加计扣除。纳税人在年度纳税申报时应报送:

《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》,自主、委托、合作研究开发项目计划书和研究开发费预算,自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况及专业人员名单,自主、委托、合作研究开发项目当年研究开发费用发生情况归集表,企业总经理办公会或董事会关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件,委托、合作研究开发项目的合同或协议,研究开发项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。③符合条件的广告费和业务宣传费税前扣除。纳税人除按规定填报《纳税调整项目明细表》外,还应附报《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》及广告费发票复印件、广告合同等。④享受低税率优惠。符合减免税条件的小型微利企业,应提供《小型微利企业审核确认表》;符合减按15%税率征收企业所得税的高新技术企业,应提供《高新技术企业资格证书》(2008年度)复印件。

3. 申请减免税需要报送的资料。①减免税申请报告。列明减免税理由、依据、范围、期限、数量、金额等。②财务会计报表、纳税申报表。③有关部门出具的证明材料。④税务机关要求提供的其他资料。

4. 需要特别报送的资料。①财产损失需要及时向税务机关报批。企业发生的各项需审批的财产损失应在纳税年度终了后15日内集中报税务机关审批。企业发生自然灾害、永久或实质性损害需要现场取证的,应在证据保留期间及时申报审批,也可在年度终了后集中申报审批,但必须出具中介机构、国家及授权专业技术鉴定部门等的鉴定材料。另外,企业在年度内发生的各项财产损失,应在损失发生当年申报扣除,不得提前或延后。因此,纳税人发生的财产损失,应按规定做好审核、审批工作,并在规定的时间内向所在地主管税务机关报送书面申请和提交《财产损失税前扣除申请审批表》,按照税务机关的要求报送财产损失的相关财务凭证、发票和有关部门的证明。②及时办理所得税减免的报批或备案手续。纳税人享受报批类减免税,应提出申请,提交相应材料,经按规定具有审批权限的税务机关审批确认后执行;纳税人享受备案类减免税,应提请备案,经税务机关登记备案后,自登记备案之日起执行。

四、年终汇算清缴的纳税调整

1. 对应计未计扣除项目的处理。企业在年末结账后,如果发现了税前应计未计扣除项目,企业可以进行账务调整,补计在税前应计未计、应提未提的税前扣除项目。执行《企业会计制度》或《小企业会计制度》的企业,可以采用跨期摊提的方式,通过“待摊费用”或“预提费用”科目核算跨期的支出和费用。

2. 弥补以前年度的亏损。纳税人在进行预缴申报和年度申报时,可自行计算并弥补以前年度符合条件的亏损等。如果企业在以前年度存在未弥补完的亏损,未超过5年的,企业可以用当年的应纳税所得额弥补以前年度的亏损。

3. 根据《纳税调整项目明细表》进行纳税调整。根据《企业会计制度》、《小企业会计制度》和《企业会计准则第18号——所得税》的要求,资产负债表日后事项的所得税会计处理需要

进行纳税调整。

执行企业会计准则的企业由于采用资产负债表债务法,所以需要按照会计规范计算的税前会计利润(或亏损)与按照税法计算的应纳税所得额(或亏损)之间存在的差异,即暂时性差异,如国债利息收入、滞纳金、罚款、业务招待费、业务宣传费、超标利息、赞助费支出等项目形成的差异,只在《企业所得税年度纳税申报表》上进行纳税调整,而在账务上不做调整,即所谓的“调金额不调账”;对于固定资产折旧额、广告费、计提资产减值准备、预计负债等暂时性差异,则采用“调金额又调账”的方法。

执行企业会计制度的企业需要将按照会计规范计算的税前会计利润(或亏损)与按照税法计算的应纳税所得额(或亏损)之间存在的差异,即永久性差异,如国债利息收入、滞纳金、罚款、业务招待费、业务宣传费、超标利息、赞助费支出等项目形成的差异,只在《企业所得税年度纳税申报表》上进行纳税调整,而在账务上不做调整,即所谓的“调金额不调账”;对于固定资产折旧额、广告费、计提资产减值准备、预计负债等永久性差异,则采用“调金额又调账”的方法。

五、以前年度损益调整

对企业本年度发生的以前年度损益调整事项,应通过“以前年度损益调整”科目调整本年利润,由此影响企业缴纳所得税的,可视为当年损益,进行所得税会计调整。“以前年度损益调整”科目贷方反映企业调整增加的以前年度利润或调整减少的以前年度亏损,借方反映企业调整减少的以前年度利润或调整增加的以前年度亏损。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损,则相应增加了应补缴的企业所得税;调整减少以前年度利润或调整增加以前年度亏损,则相应减少了应补缴的企业所得税。企业应在规定的期限内进行所得税纳税申报,且调整以前年度会计事项的相关处理,如超过了申报期限,就视为放弃权益。如发现属于以前年度的会计事项,需调整减少以前年度利润或调整增加以前年度亏损,对涉及损益类科目的,通过“以前年度损益调整”科目核算。企业年度所得税汇算清缴事项属于资产负债表日后事项的,应当按照资产负债表日后事项的相关规定进行账务处理。涉及资产负债表上的相关项目的,应该是哪个科目就是哪个科目;涉及利润表上的相关项目的,则用“以前年度损益调整”科目代替。会计调整分录为:借:以前年度损益调整;贷:相关科目。借:利润分配——未分配利润;贷:以前年度损益调整。将确认的以前年度损益调整转到“利润分配——未分配利润”科目后,“以前年度损益调整”科目无余额。

当然,企业在汇算清缴期间内,应注意及时就相关事项向税务机关进行咨询,了解当地相关政策。企业应与税务机关保持联系,遇到问题及时向当地主管税务机关进行咨询,对于有变化的政策及一些地方性政策要及时地了解并加以运用。

主要参考文献

1. 王红云. 纳税会计(第四版). 成都:西南财经大学出版社,2009

2. 王红云. 会计法规. 北京:机械工业出版社,2009