

谈正确计算应纳税所得额的三大前提

隋秀娟 毕明波

(威海职业学院 山东威海 264210 中共山东威海市委党校 山东威海 264211)

【摘要】 相比原企业所得税法,现行的《企业所得税法实施条例》对应纳税所得额的确定有一些变化。企业要想正确理解并计算申报企业所得税,准确计算应纳税所得额是关键所在。

【关键词】 应纳税所得额 税前扣除 税收优惠

准确计算应纳税所得额是正确理解并计算申报企业所得税的关键。应纳税所得额为企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。笔者认为,要正确计算应纳税所得额,首先必须明确以下三点:①企业所得税收入的形式;②企业所得税支出税前扣除的原则;③企业所得税资产的计税基础。

一、明确企业所得税收入的形式

1. 收入的货币形式。货币形式的收入,其具体金额是确定的。企业取得收入的货币形式包括:①企业持有的流通中的货币,即现金。②企业在银行存放的款项,即银行存款。③企业因销售商品或提供劳务而应向购货单位或接受劳务单位收取的款项,即应收账款。④企业持有的、尚未到期兑现的商业票据,即应收票据。⑤到期日固定、回收金额固定或可根据其他方法确定,并且企业有明确意图和能力持有至到期的债券投资,即准备持有至到期的债券投资。⑥企业债务被债权人豁免,即债务的豁免。

2. 收入的非货币形式。非货币形式的收入,其主要特征在于能为企业带来经济效益,但其具体金额难以确定。企业取得收入的非货币形式包括:①企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品,或处在生产过程中的在产品,或在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等,即“存货”。②同时具有“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的”和“使用寿命超过一个会计年度”两个特征的有形资产,即“固定资产”。③有生命的动物和植物,即“生物资产”。④企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产,即“无形资产”。⑤企业认购其他企业的股份,即“股权投资”。⑥不准持有至到期的债券投资。⑦企业向其他企业提供的服务,即“劳务”。⑧其他以非货币表示的“有关权益”。企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定金额。

二、明确企业所得税支出税前扣除的原则

企业所得税法规定:企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除;企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出,收益性支出在发生当期直接扣除,资本性

支出应当分期扣除或者计入有关资产成本,不得在发生当期直接扣除;除企业所得税法及实施条例另有规定外,企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出,不得重复扣除。

根据以上规定,可以归纳出六条支出税前扣除的原则:

1. 支出税前实际发生和负担原则。企业支出涉及的种类很多,性质也不一样,虽然都与企业取得收入有关,但是有些支出可能是企业取得收入之后所支付的,或者并不是由企业直接负担的,对于企业的这类支出不允许税前扣除的。例如企业所得税不是为取得经营收入实际发生的支出,不能作为企业的税金在税前扣除。

2. 支出税前扣除的相关性原则。相关的支出,是指企业实际发生的,能直接带来经济利益的流入或者可预期经济利益流入的支出。比如生产性企业为生产产品而购买的原材料,服务性企业为收取服务费用而雇用员工为客户提供服务,就属于能直接给企业带来经济利益的支出;再如企业的广告费支出,虽然这些支出并不能及时地带来经济利益的流入,但是其将提高企业及其产品或者服务的知名度和认同度,进而引导消费者购买企业的产品或者服务,因而广告费支出属于可预期经济利益流入的支出。

3. 支出税前扣除的合理性原则。对合理性的具体判断分两步进行:首先,要看支出行为是否符合企业生产经营活动常规。企业的特定行为是否符合生产经营活动常规,需要根据企业的性质、规模、业务范围、活动目的以及可预期效果等多种因素加以综合考虑与判断。其次,合理的支出仅限于应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。必要和正常的支出,是企业生产经营活动中所不可缺少的支出,是企业为了获取某种经济利益的流入所不得不付出的代价。

4. 收益性支出当期扣除原则。企业发生的与取得收入有关的、合理的支出,可分为收益性支出和资本性支出。收益性支出是指企业支出所产生的效益仅限于本纳税年度。企业发生的支出,如果能够在短期内实现经济利益,那么根据收入与支出的配比原则,企业所得税法允许这部分支出在计算收益的同时予以据实扣除。比如企业支付给职工的工资支出,支出的效益仅与本纳税年度有关,所以应作为收益性支出在发生

当期予以扣除。

5. 资本性支出分期扣除原则。企业为了取得收入而发生的有些支出,其效益的产生持续时间较长,无法立即完全实现,或者并不能在很短的时间内完全实现。根据收入与支出的配比原则,这部分支出就应被分期确认,与同期实现的经济利益对应。比如企业购建固定资产等,支出的效益会通过固定资产的不断使用逐步体现,它不仅与本纳税年度相关,也与以后纳税年度相关,所以应作为资本性支出,通过折旧或者摊销的方式在资产使用期间分期扣除。

企业所得税法还特别规定:企业的**不征税收入支出**所形成的费用或者财产,不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。不征税收入针对的主要是财政拨款、行政事业性收费和政府基金,以及由国家财政、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。取得这些收入的组织或者机构一般承担行政职能或者开展公共事务,不以营利为目的,对其征税没有实际意义,所以一般不作为应税收入。

6. 支出不得重复扣除原则。不得重复扣除原则,即企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出,不得重复扣除,但是企业所得税法及实施条例另有规定的除外。如果允许企业将实际发生的支出重复扣除,就可能无限扩大企业税前扣除的范围,严重侵蚀企业所得税的税基。但在特殊情形下,国家希望以这种重复扣除的形式间接地给予企业税收优惠,鼓励企业的特定行为,发挥税收的调控功能。比如企业安置残疾人员的,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除;企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,因未形成无形资产而计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除,形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

三、明确企业所得税资产的计税基础

企业所得税法规定:企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。

1. 企业的各项资产以历史成本为计税基础。资产是指由过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的,可为企业带来未来经济利益的经济资源。有必要根据《税收征收管理法》的要求,对企业资产的计税基础做出相应规定。企业收回资产“账面价值”的过程中,计算应纳税所得额时按税法规定可以从应纳税所得额中扣除的金额,即为该项资产的计税基础。

历史成本强调的是在特定环境和时刻下,企业为取得该项资产所实际发生的支出,其数额是固定的,而且作为资产的计税基础,不得由企业自行调整。之所以以历史成本作为资产的计税基础,首先是考虑到历史成本原则本身所具有的可靠性;其次是为了满足税收征管实践的需要,因为只有历史成本是固定的,用其他方法确定的计税基础具有较大的不确定性,不利于税收征管。

2. 企业资产的计税基础与资产的账面价值经常不一致。

①制定企业会计准则的主要目的是真实、准确、完整地反映企

业的财务状况、经营成果和现金流量,为投资者、债权人、企业管理者、政府部门、潜在投资者以及其他会计报表使用者提供有用的信息。其根本目的在于让投资者或潜在投资者了解企业的获利能力、偿债能力。②制定税法的主要目的是及时、足额地为国家筹集财政收入,对经济活动进行适当调节,保护纳税人的合法权益。其根本目的在于防止企业少计应纳税所得额、少缴企业所得税。

由于现行会计准则与税法的核算目的不同,实践中对于资产的处理两者间经常存在差异。这种情况下,资产的计税基础与资产的账面价值是不一致的。例如,企业持有一项交易性金融资产,在资产负债表日会将持有期间发生的公允价值变动损益反映出来,在增加资产账面价值的同时增加企业的当期损益;但税法规定,这部分公允价值变动损益并不计入应纳税所得额。税法关于资产的分类与现行会计准则的分类没有根本差异,只不过有些资产在现行会计准则中细分为几类,但税法将其归为一类处理。如税法中的无形资产实际上包括现行会计准则中的无形资产、商誉和部分投资性房地产;税法中的投资资产包括现行会计准则中的交易性金融资产、持有至到期投资和长期股权投资;税法中的固定资产包括现行会计准则中的固定资产和部分投资性房地产。

资产的计量属性,从会计角度而言反映的是资产金额的确定基础,主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等计量属性。在历史成本计量属性下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。重置成本又称现行成本,是指按照当前市场条件,重新取得相同或相似资产所需支付的现金或现金等价物金额。可变现净值是指在正常生产经营过程中,以预计售价减去加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净值。现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值,是考虑货币时间价值的一种计量属性,通常用于非流动资产可收回金额和以摊余成本计量的金融资产价值的确定等。公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。

3. 企业资产的计税基础一般不得调整。企业持有资产期间,资产本身发生变化是常态,既可能是增值,也可能是减值,若一概不允许调整资产的计税基础,将无法真实反映企业资产的变化情况。所以,企业所得税法规定,企业持有各项资产期间若发生资产增值或者减值,允许企业根据国家财政、税务主管部门规定的条件调整资产的计税基础。

另外,根据企业所得税法的相关授权,对于某些已具备完善市场价格决定机制的资产,如外汇、上市公司的股票、期货等,财政部、国家税务总局已开始探索对其以公允价值确定计税基础。

主要参考文献

1. 徐双泉. 企业支出税前扣除应遵循七大原则. 国际商务财会, 2009; 5
2. 刘玉梅. 关于应纳税所得额计算应注意的几个问题. 时代经贸(学术版), 2008; 33