

谈跨省市总分机构汇总纳税、就地预缴问题

中交公路规划设计院有限公司 聂美容

《企业所得税法》第五十条规定:居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的,应当汇总计算并缴纳企业所得税。针对这项规定,国家税务总局发布了《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》(国税发[2008]28号),财政部、国家税务总局、中国人民银行联合印发了《跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理暂行办法》(财预[2008]10号)。属于上述法律和规章规定的应汇总纳税、就地预缴的企业已申报了2008年第一季度的企业所得税,但是在申报过程中产生了一些问题,笔者拟就此作一探讨。

无须就地预缴所得税的企业主要有:①未纳入中央和地方分享范围的企业的分支机构。未纳入中央和地方分享范围的企业包括铁路运输企业(包括广铁集团和大秦铁路公司)、国有邮政企业、国有商业银行及银行投资公司、中国石油、中国石化以及海洋石油天然气企业(包括港澳台和外商投资、外国海上石油天然气企业)等。②三级及以下分支机构不就地预缴企业所得税。③总机构设立具有独立生产经营职能的部门,且具有独立生产经营职能的部门与管理职能部门的经营收入、职工工资和资产总额不能分开核算的,具有独立生产经营职能的部门不得视同一个分支机构,不就地预缴企业所得税。④不具有主体生产经营职能,且在当地不缴纳增值税、营业税的产品售后服务、内部研发、仓储等企业内部辅助性的二级及以下分支机构。⑤上年度认定为小型微利企业的,其分支机构不就地预缴企业所得税。⑥新设立的分支机构,设立当年不就地预缴企业所得税。⑦撤销的分支机构在撤销当年剩余期限内应分摊的企业所得税由总机构缴入中央国库。⑧企业在中国境外设立的不具有法人资格的营业机构,不就地预缴企业所得税。

根据国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件的规定,上述企业应汇总纳税,但不就地预缴。以下问题不涉及上述8类企业。

(一)

1. 就地预缴分配比例的确定缺乏理论依据的支持。国税发[2008]28号文件第十九条规定:总机构和分支机构应分期预缴的企业所得税,50%在各分支机构间分摊预缴,50%由总机构预缴。确定总分机构之间按50%的比例分摊预缴的依据是什么?国税发[2008]28号文件第二十三条规定:总机构应按照以前年度(1~6月份按上年度,7~12月份按上年度)分支机构的经营收入、职工工资和资产总额三个因素计算各分支机构应分摊所得税款的比例,三项因素的权重依次

为0.35、0.35、0.30。

笔者认为,分摊比例与计算权数的确定缺乏理论依据的支持。采用上述分配方法的根本目的是平衡各省市之间的财政税收。而被排除在外的企业与汇总纳税、就地预缴的企业相比,税负太高,即使税收向不发达的地区倾斜也不能从根本上解决此问题。

2. 税率不一致时税款的计算与分配。国税发[2008]28号文件第十六条规定:总机构和分支机构处于不同税率地区的,先由总机构统一计算全部应纳税所得额,然后依照本办法第十九条规定的比例和第二十三条规定的三项因素及其权重,计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额后,再分别按总机构和分支机构所在地的适用税率计算应纳税额。而《国家税务总局关于印发〈企业所得税月(季)度预缴纳税申报表〉等报表的通知》(国税函[2008]44号)中规定的总分机构分配表不能满足上述规定。笔者认为,应根据国税发[2008]28号文件第十六条的规定重新编制分配表,具体格式见下表。在填表时应注意,若总机构和各分支机构的税率相同,填应分摊的所得税;若税率不同,填应分摊的应纳税所得额。

企业所得税汇总纳税分支机构分配表

税款所属期间: 年 月 日至 年 月 日 单位:元

总机构情况	纳税人识别号	总机构名称	三项因素				分支机构分摊的应纳税所得额	分支机构分摊的所得税额
			收入总额	工资总额	资产总额	合计		

分支机构情况	纳税人识别号	分支机构名称	三项因素				分配比例	分配的应纳税所得额	适用税率	分配税额
			收入总额	工资总额	资产总额	合计				

纳税人公章:
会计主管:

主管税务机关受理专用章:
受理人:

3. 对于怎样预提、预缴企业所得税及分流的税款由谁承担等问题缺乏明确的规定。由于相关法规和文件中并没有提到总机构和分支机构怎样预提企业所得税,实践中有的企业根据总机构汇总后重新计算的分配额预提,还有的企业根据其自身的应纳税所得额预提。笔者认为应采用后者的做法,其原因在于,这样操作符合配比原则和合理性原则,且便于企业财务人员及时核算和结账。由于各企业的组织结构不同,分配的流向可能是从总机构流向分支机构,也可能从分支机构流向总机构,那么,分回的并不是本机构实现的利润产生的企业

长期股权投资成本法之优化

湖南工程职业技术学院 荣树新 胡永红

(一)

1. 长期股权投资采用成本法核算的总体原则。根据企业会计准则的规定,成本法下长期股权投资的核算原则是:采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价,追加或收回投资时应当调整长期股权投资的成本;将被投资单位宣告分派的现金股利或利润确认为当期投资收益;投资企业确认投资收益,仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的现金股利或利润超过上述金额的部分视为初始投资成本的收回。

2. 长期股权投资采用成本法核算的优化思路。第一步,确定记入“应收股利”账户借方的金额。公式为:

被投资单位本次宣告发放的现金股利或利润中投资企业应享有的份额=被投资单位本次宣告发放的现金股利或利润×投资企业持股比例

第二步,用倒推法确定记入“长期股权投资”账户贷方的金额。公式为:

长期股权投资调减数=“长期股权投资”账户已有余额-本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额

其中:本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额=

所得税应由谁承担呢?国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件中并没有相关规定。笔者认为,总机构和各分支机构应根据利润总额分别确定自身实际应承担的企业所得税,并列示在利润表中,按分配金额申报企业所得税,差额为应收(受益地区)或应拨(划出税款地区)税款。

4. 没有明确规定如何填列《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》(A类)。国税函[2008]44号文件规定,A类报表适用于查账征收企业,若汇总纳税的总分支机构适用A类报表,总分支机构属于按照税务机关确定的其他方法预缴所得税的企业。当总机构或分支机构存在税收减免、税收优惠、税收抵免时,报表使用者就不能清晰地分辨总机构享有的税收优惠和分支机构享有的税收优惠。笔者认为,汇总纳税、就地预缴的企业在填列A类报表时,总机构和分支机构应根据各自的数据分别填列据实预缴的各项指标,数据之间虽缺乏关联性,但是可以清晰地反映总分支机构的各项数据。若总分支机构之间有关联方交易,待年终汇算清缴时,根据关联方交易的相关规定进行调整即可。

5. 未明确规定税收抵免和未弥补亏损的处理方法。国税发[2008]28号文件第十七条规定,总机构和分支机构2007年

长期股权投资的初始投资成本-(投资后至本次止被投资单位宣告发放的现金股利中累计属于投资企业的部分-投资后至上年末被投资单位累计实现的净利润中属于投资企业的部分)。

值得注意的是,根据企业会计准则,在未追加投资的情况下,投资企业“长期股权投资”账户应有余额不得超过长期股权投资的初始投资成本,即上式括号中的后者大于或等于前者时,本次账务处理后长期股权投资账户应有余额为长期股权投资的初始投资成本。反之,当上式括号中的前者大于后者时,说明投资后至本次止被投资单位累计宣告发放的现金股利中包含投资企业取得投资前被投资单位实现的尚未分配的利润。在这种情况下,其差额应作为初始投资成本的收回,本次账务处理后“长期股权投资”账户应有余额应小于长期股权投资的初始投资成本。

第三步,确定记入“投资收益”账户贷方的金额。公式为:

投资收益=被投资单位本次宣告发放的现金股利或利润中投资企业应享有的份额-长期股权投资调减数

(二)

例:甲公司于20×1年5月6日,以512万元的价格购入

及以前年度按独立纳税人计缴所得税尚未弥补完的亏损,允许在法定剩余年限内继续弥补。笔者对此规定的理解是:总机构和各分支机构的亏损只能在亏损机构的法定剩余年限内弥补,而不能交叉弥补。但这样的理解与《企业所得税法》中“分支机构不是独立的纳税主体”的规定相违背。如果不这样理解,总分支机构可以利用各自适用税率的差异进行合理避税。

(二)

由于国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件在执行的过程中存在诸多问题,笔者认为,可考虑采用以下方式解决总分支机构的纳税问题:①执行法律规定的就地预缴,但不执行国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件规定的分配办法,即总分支机构根据本单位的利润总额经纳税调整后计算应纳税所得额和应预缴的企业所得税,并在各核算地所属税务机关申报预缴,年度终了由总机构根据各地税务机关已受理的预缴申报表执行年终汇算清缴,分支机构不再汇算。②如果总分支机构执行国税发[2008]28号文件和财预[2008]10号文件,分配后再预缴各期所得税,则应尽快解决上述问题,以便各企业和各地税务机关在税收征纳过程中更好地执行文件。○