

所得税费用核算研究

湖北职业技术学院 徐汉峰(教授)

《企业所得税法实施条例》(简称《2007 税法条例》),自 2008 年 1 月 1 日起执行,同时废止 1991 年 6 月 30 日国务院发布的《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》和 1994 年 2 月 4 日财政部发布的《企业所得税暂行条例实施细则》。本文根据《2007 税法条例》对所得税费用的确认与计量进行了探讨,以期促进财务会计工作者正确把握现行国家税收政策,深入贯彻落实科学发展观,着力构建和谐社

一、调整增加应纳税所得额

纳税调整增加额主要包括税法规定不允许扣除项目的金额及企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额。

1. 工资薪金项目。《2007 税法条例》第三十四条规定,企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除。工资薪金是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资,以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。其中,有两点需要注意:一是《2007 税法条例》实施之前内资企业对工资薪金的扣除实行的是计税工资制度,而外资企业实行据实扣除制度,造成内、外资企业税负不均。《2007 税法条例》统一了企业工资薪金支出税前扣除政策,规

定企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除,将原来的“计税工资总额”修改为“工资薪金总额”,其原因是“计税工资已经放开”。二是《2007 税法条例》使用了“合理的”一词,但未解释何谓“合理的”。笔者认为,“合理的”工资薪金支出的前提是企业在发放工资薪金前一定要有同级或上级财政、税务等部门的监管,否则,就可能出现滥发或私分现象,从而导致企业逃税或避税。所以,不合理的工资薪金支出应调整增加应纳税所得额。

2. 商业保险费项目。《2007 税法条例》第三十六条规定,除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外,企业为投资者或者职工支付的其他商业保险费,不得扣除。所以,企业为投资者或者职工支付的其他商业保险费应该调整增加应纳税所得额。

3. 业务招待费项目。《2007 税法条例》第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的 60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%。也就是说,按照《2007 税法条例》的规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出超出发生额的 60%,以及超

需要说明的是,企业用非货币性资产交换另一项资产属于对外投资、资产置换、整体资产转让、合并、分立情形时,用于交换的资产账面净值与协议规定的价格之间的差额扣除上述视同销售所得后的余额不是视同销售所得,而是资产交换差额,在投资中是投资差额,按税法规定应将其计入企业当期损益,差额较大的应分期摊销。

三、企业所得税法不能照搬流转税法中视同销售的规定

1. 流转税法中有关视同销售的规定有较充足的理论基础和历史渊源。例如,增值税法中有关视同销售的规定主要是基于增值税链条的完整性。增值税的税负承担者是消费者,除非税法另有规定,任何消费者购买增值税应税货物和劳务必须负担相应的增值税。具有货物和劳务的提供者和消费者双重身份的纳税人,其消费、使用自产或外购货物、劳务中所含增值税进项税额已经抵扣;如果其消费、使用自产或外购货物、劳务不视同销售,那么就使得增值税法的立法意图无法实现,同时也造成增值税只有进项税额,没有销项税额,出现增值税链条中断。我国对于扩大增值税抵扣范围的东北地区和中部地区企业的固定资产视同销售的规定,充分体现了视同销售政策的严谨性。

2. 企业所得税法中有关视同销售的规定值得商榷。对应税所得征税是企业所得税区别于其他税种的主要特征,依税法规定计算的应税所得应是实际取得的所得,没有所得不征税。对不产生所得的经济行为强行征税,则会动摇企业所得税法的基石。

另外,对产生所得的视同销售也没有必要单独规定征收企业所得税。这是因为,产生所得的非货币性资产交换,其交换所得包含了视同销售所得,而交换所得已经在会计上体现为利润,因而也就计入了应税所得。在对视同销售所得征税的条件下,在计算非货币性资产交换所得时,还必须扣除视同销售所得,增加了不必要的计算环节和税收成本。例如:某企业与另一企业签订债务重组协议,用非货币性资产抵偿债务,该资产账面净值为 800 万元,公允价值为 1 000 万元,协议确定抵偿债务 1 200 万元。按现行税法规定,纳税人应分别确定资产转让所得 200 万元,债务重组所得 200 万元(为简化计算未考虑相应税费),并在企业所得税纳税申报表中分别填列有关项目。但笔者认为这里可以简化会计处理,直接确定债务重组所得为 400 万元,并且可以考虑将非货币性资产交换过程中的视同销售所得直接并入非货币性资产交换所得中。○

过当年销售(营业)收入5%以上的部分,应该调整增加应纳税所得额。

4. 环境保护、生态恢复等方面的专项资金项目。《2007 税法条例》第四十五条规定,企业依照法律、行政法规的有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金,准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的,不得扣除。所以,环境保护、生态恢复等方面的专项资金若改变用途的,应该调整增加应纳税所得额。

5. 企业内部营业机构之间支付的租金、特许权使用费和利息项目。《2007 税法条例》第四十九条规定,企业之间支付的管理费、企业内部营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及非银行企业内营业机构之间支付的利息,不得扣除。所以,企业之间支付的管理费和企业内部营业机构之间所支付的租金、特许权使用费和利息,应该调整增加应纳税所得额。

6. 公益性捐赠项目。《2007 税法条例》第五十三条规定,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额的12%的部分,准予扣除。所以,企业发生的公益性捐赠支出超过年度利润总额12%以上的部分,应该调整增加应纳税所得额。

二、调整减少应纳税所得额

纳税调整减少额主要包括按税法规定允许弥补的亏损和准予免税的项目金额。

1. 国债利息收入项目。《2007 税法条例》第八十二条规定,企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入,属于税收优惠范围,所以,其应该调整减少应纳税所得额。

2. 投资收益项目。《2007 税法条例》第八十三条规定,连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的收益,应该调整减少应纳税所得额。

3. 农、林、牧、渔业项目。《2007 税法条例》第八十六条规定,企业从事农、林、牧、渔业项目的所得,可以免征、减征企业所得税。免征企业所得税的项目包括:蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植;农作物新品种的选育;中药材的种植;林木的培育和种植;牲畜、家禽的饲养;林产品的采集;灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目;远洋捕捞。减半征收企业所得税的项目包括:花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植;海水养殖、内陆养殖。但企业从事国家限制和禁止发展的项目,不得享受企业所得税优惠。所以,上述农、林、牧、渔业项目的所得应该调整减少应纳税所得额。

4. 公共基础设施项目。《2007 税法条例》第八十七条规定,企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目(如港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等)所获得的投资经营所得,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税。但是,企业承包经营、承包建设和内部自建自用的项目,不得享受企业所得税优惠。所以,上述投资经营所得应该调整减少应纳税所得额。

5. 环境保护、节能节水项目。《2007 税法条例》第八十八条规定,企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所

得,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税。所以企业从事符合条件的公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等项目所取得的经营所得,应该调整减少应纳税所得额。

6. 技术转让项目。《2007 税法条例》第九十条规定,居民企业取得的符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税。在一个纳税年度内,居民企业技术转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。所以,对于符合条件的技术转让所得应该调整减少应纳税所得额。

7. 特殊所得项目。《2007 税法条例》第九十一条规定,非居民企业若取得以下三项所得,可以免征企业所得税:①外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得;②国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得;③经国务院批准取得的其他所得。所以,非居民企业所取得的以上三项特殊所得,应该调整减少应纳税所得额。

8. 研究开发费用项目。《2007 税法条例》第九十五条规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产而应计入当期损益的,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%进行摊销。所以,对研究开发费用应根据其是否形成无形资产,相应地调整减少应纳税所得额。

9. 安置残疾人员工资项目。《2007 税法条例》第九十六条规定,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。所以,企业安置残疾人员所发生的工资薪金支出应该调整减少应纳税所得额。

10. 资源综合利用项目。《2007 税法条例》第九十九条规定,企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入,减按90%计入收入总额。所以,企业综合利用经济资源达到国家标准的,可以相应地调整减少应纳税所得额。

除了上述调整应纳税所得额的项目所得外,还有一些准予在以后纳税年度结转的项目和抵扣、抵免项目所得:①职工教育经费支出,超过工资薪金总额2.5%的部分;②广告费和宣传费支出超过当年销售(营业)收入15%的部分;③对中小高新技术企业的投资期限达2年以上的,可以按投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣投资企业的应纳税所得额,当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣;④《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备,按该专用设备的投资额的10%从企业当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度继续结转抵免。若企业购置上述专用设备在5年内转让、出租的,应当停止享受企业所得税优惠,并补缴已经抵免的企业所得税税款。○