

成员企业亏损在企业集团 不同纳税方式下所得税处理的差异

唐秀球

(曲靖师范学院 云南曲靖 655011)

【摘要】 本文就企业集团不同纳税方式下纳税程序的不同,导致成员企业的亏损在不同纳税方式下所得税处理上的差异进行探讨。

【关键词】 企业集团 成员企业 合并申报 纳税基础 差异

我国企业集团所得税有分别申报缴纳和合并申报缴纳两种方式。在资产负债表债务法下,成员企业的亏损在企业集团不同纳税方式下的涉税性质不同,其所得税问题存在差异。本文从阐述其性质上的差异入手,对其所得税处理在不同纳税方式下存在的差异进行分析。

一、成员企业亏损的性质不同

在合并申报缴纳方式下,企业集团在各成员企业个别会计报表的基础上汇总和抵销内部交易后,把整个企业集团作为一个纳税主体,进行所得税的申报和缴纳。编制企业集团财务报表时,成员企业发生的亏损会引起企业集团净资产账面价值减少;在企业集团足够纳税的情况下,成员企业的亏损同样会引起企业集团纳税所得减少,其数额与净资产账面价值减少的数额相同,因此成员企业的亏损不会引起企业集团净资产的计税基础与其账面价值之间产生差异。

在分别申报缴纳方式下,企业集团中的成员企业均为独立的纳税主体并单独进行所得税的申报和缴纳,其后,再在成员企业个别财务报表的基础上编制合并财务报表并进行企业集团所得税会计处理。成员企业发生的亏损在合并时减少了企业集团合并财务报表中净资产的账面价值;由于各成员企业分别纳税,成员企业的亏损不会引起企业集团中其他企业纳税所得的减少,也就不会引起整个企业集团纳税所得的减少。

综合上述两个方面可知:在分别申报缴纳方式下,成员企业的亏损会引起企业集团净资产的计税基础与其账面价值之间产生差异。也就是说,在资产负债表债务法下,对于分别申报缴纳所得税的企业集团来说,成员企业的亏损是暂时性差异。

二、所得税缴纳基础之比较

税法规定:企业发生的亏损在5年内用税前利润弥补,5年后用税后利润弥补。根据这一规定和不同纳税方式下企业集团不同的纳税程序可知:合并申报缴纳方式下企业集团发生的亏损在当期会减少企业集团的纳税基础;而分别申报缴纳方式下企业集团发生的亏损在当期不会减少企业集团的纳税基础。发生的亏损5年内用其税前利润弥补,减少企业集团当

期的纳税基础,5年后用税后利润弥补,不影响企业集团当期纳税基础。成员企业的亏损在企业集团不同纳税方式下其所得税的缴纳存在差异,这将引起企业集团不同纳税方式下的纳税基础产生差异,现举例说明。

例1:某企业集团2001~2007年母公司每年利润为500万元;子公司2001年利润为-100万元,2002~2007年每年利润为20万元。母子公司没有发生内部交易,子公司亏损是引起企业集团不同纳税方式下纳税基础产生差异的唯一原因,母子公司没有其他纳税调整事项。成员企业的亏损对企业集团纳税基础的影响见表1。

表1 单位:万元

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
母公司利润	500	500	500	500	500	500	500
子公司利润	-100	20	20	20	20	20	20
合并申报之税基	400	520	520	520	520	520	520
分别申报之税基	500	500	500	500	500	500	520
两种方式税基之差	-100	20	20	20	20	20	0
两种方式累计税基之差	-100	-80	-60	-40	-20	0	0

例2:假定2006年子公司的利润为10万元,其他数据与例1相同。其影响见表2。

表2 单位:万元

年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
母公司利润	500	500	500	500	500	500	500
子公司利润	-100	20	20	20	20	10	20
合并申报之税基	400	520	520	520	520	510	520
分别申报之税基	500	500	500	500	500	500	520
两种方式税基之差	-100	20	20	20	20	10	0
两种方式累计税基之差	-100	-80	-60	-40	-20	-10	-10

在企业集团足够纳税的情况下,由表1得出:①在成员

企业亏损发生的会计分期, 亏损使企业集团合并申报的纳税基础比分别申报的少, 其值等于当期发生的亏损额。②在亏损企业税前弥补亏损期间, 亏损使企业集团当期合并申报的纳税基础比分别申报的多, 其值等于当期弥补亏损的数额, 同时使企业集团合并申报的累计纳税基础比分别申报的少, 其值等于当期还未弥补上的亏损额。

在企业集团存在应税所得的情况下, 由表2得出: 在亏损企业税后弥补亏损期间, 亏损不会引起企业集团在不同纳税方式下当期的纳税基础产生差异, 但会使合并申报的累计纳税基础比分别申报的少, 其值等于5年内还未弥补的亏损额。

三、所得税费用之比较

根据税法, 在合并申报缴纳方式下成员企业发生的亏损在当期就减少企业集团的纳税基础, 也就减少了企业集团所得税费用, 对企业集团以后会计分期的所得税费用不会产生影响; 在分别申报缴纳方式下成员企业发生的亏损, 对企业集团来说是暂时性差异, 它从以下两个方面影响企业集团所得税费用: ①成员企业发生的亏损通过影响企业集团的纳税基础而引起不同纳税方式下企业集团所得税费用产生差异; ②成员企业的亏损是企业集团的暂时性差异, 需根据它转回情形的不同而对企业集团所得税费用进行调整(沿用前例进行比较, 设所得税税率均为25%)。

在例1中, 成员企业亏损对不同纳税方式下企业集团所得税费用的影响见表3。在例2中, 成员企业亏损对不同纳税方式下企业集团所得税费用的影响见表4。

在企业集团足够纳税和预计暂时性差异能够全部转回的情况下, 由表3得出: ①在成员企业发生亏损的会计分期, 亏损使企业集团在分别申报缴纳方式下比在合并申报缴纳方式下多缴纳的所得税计入递延所得税资产, 不增加企业集团所得税费用, 亏损不会引起企业集团分别申报与合并申报的所得税费用产生差异。②在亏损企业税前弥补亏损期间, 弥补的亏损使企业集团当期分别申报的所得税费用比合并申报的少, 但递延所得税资产的转回让其增加同样的所得税费用, 亏损不会引起企业集团分别申报与合并申报的所得税费用产生差异。③在亏损发生及弥补过程中, 企业集团分别申报的累计所得税费用与合并申报的始终相等。

在企业集团足够纳税和预计暂时性差异不能全部转回的情况下, 由表4得出: ①成员企业发生亏损的会计分期, 在分别申报缴纳方式下, 预计能够转回的暂时性差异计入递延所得税资产并不增加企业集团所得税费用, 而预计不能转回的暂时性差异直接计入企业集团所得税费用, 亏损使企业集团分别申报的所得税费用比合并申报的多, 其值等于预计不能转回的暂时性差异乘以所得税税率。②亏损企业税前弥补亏损期间, 其情况与预计能够全部转回的情况完全相同。③在亏损发生及弥补过程

表3 单位: 万元

项目	年度							
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
母公司利润	500	500	500	500	500	500	500	
子公司利润	-100	20	20	20	20	20	20	
合并申报所得税费用	100	130	130	130	130	130	130	
分别申报	递延所得税资产的发生数	25	0	0	0	0	0	
	递延所得税资产的减少数	0	5	5	5	5	0	
	所得税费用	应交所得税引起的	100	125	125	125	125	130
		纳税调整引起的	0	5	5	5	5	0
合计	100	130	130	130	130	130	130	
两种方式所得税费用之差	0	0	0	0	0	0	0	
两种方式累计所得税费用之差	0	0	0	0	0	0	0	

表4 单位: 万元

项目	年度							
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
母公司利润	500	500	500	500	500	500	500	
子公司利润	-100	20	20	20	20	10	20	
合并申报所得税费用	100	130	130	130	130	127.5	130	
分别申报	递延所得税资产的发生数	22.5	0	0	0	0	0	
	递延所得税资产的减少数	0	5	5	5	5	2.5	
	所得税费用	应交所得税引起的	102.5	125	125	125	125	130
		纳税调整引起的	0	5	5	5	5	2.5
合计	102.5	130	130	130	130	127.5	130	
两种方式所得税费用之差	-2.5	0	0	0	0	0	0	
两种方式累计所得税费用之差	-2.5	-2.5	-2.5	-2.5	-2.5	-2.5	-2.5	

中, 亏损使企业集团分别申报的累计所得税费用比合并申报的多, 其值等于预计5年内不能弥补的亏损额乘以所得税税率。

四、小结

在我国现行会计处理中, 在企业集团足够纳税的情况下, 成员企业发生的亏损在企业集团不同纳税方式下其涉税性质是不同的, 其所得税问题也存在一定的差异。①成员企业的亏损在分别申报缴纳方式下属于企业集团所得税暂时性差异; 在合并申报缴纳方式下, 则不是。②成员企业的亏损5年内能够全部弥补且已经全部弥补的情况下, 不会引起企业集团累计纳税基础产生差异; 5年后弥补不影响企业集团当期纳税基础。除此之外, 成员企业的亏损都会引起其纳税基础和累计纳税基础产生差异。③预计成员企业的亏损不能在5年内全部转回的情况下, 在发生的会计分期, 成员企业的亏损会引起其当期所得税费用及其以后的累计所得税费用产生差异。除此之外, 都不会引起其所得税费用和累计所得税费用产生差异。

主要参考文献

1. 唐秀球, 刘丽花. 企业集团所得税不同缴纳方式下未实现损益的涉税处理. 财会月刊(会计), 2007; 12
2. 财政部会计司. 企业会计准则讲解2006. 北京: 人民出版社, 2007