

企业所得税税前扣除规定新变化

安徽五河县地税局 李明泰

2006年4月18日,国家税务总局下发了《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号),规定自2006年7月1日起在全国范围内统一使用新企业所得税申报表(以下简称“新申报表”)。新申报表对部分税前扣除项目进行了调整。笔者现就发生变化的税前扣除项目进行分析。

一、计税工资扣除标准提高

《关于调整企业所得税工资支出税前扣除政策的通知》(财税[2006]126号)规定,自2006年7月1日起,将企业工资支出的税前扣除限额调整为每人每月1600元。企业实际发放的工资额在上述扣除限额以内的部分,允许在企业所得税税前据实扣除;超过上述扣除限额的部分,不得扣除。对企业在2006年6月30日前发放的工资仍按政策调整前的扣除标准执行,超过规定扣除标准的部分,不得结转到2006年后6个月扣除。该文件同时规定,各省、自治区、直辖市人民政府在不高于20%的幅度内调增计税工资扣除限额的规定停止执行。

二、公益性捐赠计算基数与方法调整

国税发[2006]56号文件明确规定,允许扣除的公益性捐赠的计算基数为申报表主表第16行“纳税调整后所得”。当主表第16行“纳税调整后所得”小于或等于零时,扣除限额为零,所有捐赠均不得扣除。同时该文件还规定,查补的应纳税所得额不得作为计算公益性捐赠税前扣除的基数。值得注意的是,根据新申报表的规定,捐赠支出额本身不再属于纳税调整项目。

新申报表附表八《捐赠支出明细表》分别列示了按3%比例扣除、1.5%比例扣除、10%比例扣除以及全额扣除四种情况,在计算允许税前扣除的公益性捐赠时,应按照“分项不分户”的原则进行,具体计算公式为:①计算纳税调整后所得。纳税调整后所得=未扣除捐赠支出的会计利润(即申报表主表第13行“纳税调整前所得”)+纳税调增项目金额-纳税调减项目金额。②确定允许税前扣除的公益性捐赠额。扣除限额=纳税调整后所得×税法规定的扣除比例;将扣除限额与实际支出数比较,按孰低原则确定允许税前扣除的公益性捐赠额。③确定税前扣除的公益性捐赠额。税前扣除的公益性捐赠额=允许税前扣除的公益性捐赠额+允许全额扣除的公益性捐赠额。④应纳税所得额=纳税调整后所得-税前扣除的公益性捐赠额。

例1:广润房地产开发有限责任公司2006年纳税调整前

所得为40万元。“营业外支出”科目列支的项目包括:通过教育部门向农村义务教育捐赠5万元,通过民政部门向贫困山区捐赠10万元,通过中国青年志愿者协会向公益性的图书馆捐赠图书8万元,直接向受灾地区捐赠12万元。纳税调整增加额为20万元,纳税调整减少额为30万元,假设该厂2006年无其他纳税调整项目,则该企业应纳税所得额计算如下:①纳税调整后所得=40+20-30=30(万元)。②按3%扣除比例可扣除的公益性捐赠额为0.9万元(扣除限额=30×3%=0.9<10)。③按10%扣除比例可扣除的公益性捐赠额为3万元(扣除限额=30×10%=3<8)。④允许税前扣除的公益性捐赠额=0.9+3=3.9(万元)。⑤按全额扣除的公益性捐赠额为5万元。⑥不得扣除的公益性捐赠额为12万元。⑦税前扣除的公益性捐赠额=0.9+3+5=8.9(万元)。⑧该公司2006年应纳税所得额=30-8.9=21.1(万元)。

三、业务招待费、广告费和业务宣传费计算基数统一

《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)规定,广告费和业务宣传费的计算基数为销售(营业)收入,而业务招待费的计算基数为销售(营业)收入净额,即销售(营业)收入扣除销售退回、折扣和折让以后的“净额”。根据国税发[2006]56号文件的规定,从2006年7月1日起,税前准予扣除广告费、业务宣传费的计算基数统一为新申报表主表第1行“销售(营业)收入”。值得注意的是,新申报表中的“销售(营业)收入”与原申报表中的“销售(营业)收入”相比,在内容上有一些变化:一是新申报表的销售(营业)收入由主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入三部分组成;二是将让渡资产使用权收入列入了主营业务收入;三是无形资产转让收入及固定资产转让收入不再属于其他业务收入,而是作为“其他收入”;四是增加了视同销售收入的范围,将处置非货币性资产收入列入视同销售收入。

四、社会保障性缴款税前扣除严格限定

关于纳税人各类社会保障性缴款的税前扣除,国家税务总局曾下发两个文件加以明确。国税发[2000]84号文件第四十九条规定,纳税人为全体雇员按国家规定向税务机关、劳动和社会保障部门或其指定机构缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、基本失业保险费,按经省级税务机关确认的标准缴纳的残疾人就业保障金,按国家规定为特殊工种职工支付的法定人身安全保险,可以扣除。根据《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)的规定,企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的

比例或标准缴纳的补充养老保险、补充医疗保险,可以在税前扣除;企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准补缴的基本或补充养老、医疗和失业保险,可在补缴当期直接扣除;金额较大的,主管税务机关可要求企业在不低于三年的期间内分期均匀扣除。但在实际执行的过程中,各地对上述政策掌握尺度不一,有的规定提取未缴的部分可在税前扣除,有的对超标扣除的社会保障性缴款未进行纳税调整。

国税发[2006]56号文件对社会保障性缴款的税前扣除作了严格的限定,即对于纳税人当期已提取但未缴纳的社会保障性缴款以及超过税法规定范围和标准的社会保障性缴款均不得税前扣除。如果纳税人在财务上已计入当期费用,则必须在附表四《纳税调整增加项目明细表》中作纳税调整处理。同时附表五《纳税调整减少项目明细表》也增加了一个项目,即“在应付福利费中列支的基本医疗保险和在应付福利费中列支的补充医疗保险”,此项是填列纳税年度在应付福利费中实际列支的符合税收规定标准的基本医疗保险和补充医疗保险(超过税收规定标准的部分不得纳税调减)。

五、技术开发费加计扣除力度加大

《关于印发实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006~2020年)〉若干配套政策的通知》(国发[2006]6号)明确规定:加大对企业自主创新投入的所得税前扣除力度,允许企业按当年实际发生的技术开发费用的150%抵扣当年应纳税所得额,实际发生的技术开发费用当年抵扣不足部分,可按税法规定在5年内结转抵扣。

2006年9月8日,财政部、国家税务总局颁布的《关于企业技术创新有关企业所得税优惠政策的通知》(财税[2006]88号)与以前企业技术开发费加计扣除的政策相比,发生了较大变化:一是享受加计扣除优惠政策的对象进一步放宽。从2006年开始,所有财务核算制度健全、实行查账征税的内外资企业、科研机构、大专院校(以下统称企业),其研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的技术开发费,按规定予以税前扣除。二是加计扣除不再附加增长比例的条件。该文件取消了当年技术开发费必须比上年增长10%(含10%)以上的比例限制,规定全部按实际发生的技术开发费加计50%扣除。三是不足抵扣的可延续抵扣。该文件规定,实际发生的技术开发费用当年抵扣不足部分,可按税法规定在5年内结转抵扣。四是提高了用于研究开发的仪器和设备的税前扣除标准。该文件规定,2006年1月1日以后企业新购进的用于研究开发的仪器和设备,单位价值在30万元以下的,可一次或分次计入成本费用,在企业所得税前扣除,其中达到固定资产标准的应单独管理,不再提取折旧;单位价值在30万元以上的,允许采取双倍余额递减法或年数总和法实行加速折旧,具体折旧方法一经确定,不得随意变更。此外,该文件还规定,有技术创新的企业当年提取并实际使用的职工教育经费,在不超过计税工资总额2.5%以内的部分,可在企业所得税前扣除。

六、“弥补亏损”、“公益救济性捐赠”、“技术开发费加计扣除”税前扣除顺序明确

如果纳税人在同一个纳税年度内同时具有弥补亏损、公

益救济性捐赠以及技术开发费加计扣除等扣除项目时,则必须注意扣除顺序。新申报表中则明确列示:应纳税所得额=纳税调整后所得-弥补以前年度亏损额-免税所得+应补税投资收益已缴所得税额-允许税前扣除公益救济性捐赠额-加计扣除额。由此可见,新申报表明确了“先补亏、后捐赠、再加扣”的扣除顺序。纳税人应严格按照新申报表规定的扣除顺序计算应纳税所得额及应纳税额,不得擅自调整上述三项的扣除顺序。

例2:惠丰服饰有限公司2006年实现纳税调整后所得290万元,其中生产经营所得210万元,从投资方甲企业(适用所得税税率为15%)分回投资收益170万元,可在税前弥补以前年度亏损额为220万元,免税所得65万元,允许税前扣除公益救济性捐赠额为4万元,当年实际发生技术开发费为8万元。则该厂2006年应纳税所得额计算如下:①弥补以前年度亏损:以生产经营所得210万元与投资收益中的10万元用于弥补以前年度亏损220万元。②应补税投资收益=(170-10)-65=95(万元)。③应补税投资收益已缴所得税额=95÷(1-15%)×15%=16.76(万元)。④扣除公益救济性捐赠后的所得额=290-220-65+16.76-4=17.76(万元)。⑤税前准予加扣的技术开发费为4万元(因为8×50%<17.76)。⑥应纳税所得额=17.76-4=13.76(万元)。

七、工会经费计算基数确定

《关于工会经费税前扣除问题的通知》(国税函[2000]678号)规定:“建立工会组织的企业、事业单位、社会团体,按每月全部职工工资总额的百分之二向工会拨交的经费,凭工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》在税前扣除。凡不能出具《工会经费拨缴款专用收据》的,其提取的职工工会经费不得在企业所得税前扣除。”国税发[2006]56号文件明确规定:“《国家税务总局关于工会经费税前扣除问题的通知》(国税函[2000]678号)中所称每月全部职工工资,是指税收规定允许税前扣除的工资额。”《企业所得税暂行条例》第六条明确规定:“纳税人的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费,分别按照计税工资总额的2%、14%、1.5%计算扣除。”《关于修改〈中华人民共和国工会法〉的决定》明确规定:“建立工会组织的企业、事业单位、机关按每月全部职工工资总额的百分之二向工会拨交的经费”;同时规定:“企业、事业单位拨交的经费可在税前列支。”《关于进一步加强工会经费税前扣除管理的通知》(总工发[2005]9号)规定:“凡依法建立工会组织的企业、事业单位以及其他组织,每月按照全部职工工资总额的2%向工会拨缴工会经费,并凭工会组织开具的《工会经费拨缴专用收据》在税前扣除。工资总额按照国家统计局《关于工资总额组成的规定》(1990年第1号令)发布的标准执行,工资总额组成范围内的各种奖金、津贴和补贴等,均计算在内。”

从上述有关规定可以看出,对工会经费计算基数的确定问题存在差异,在实际工作中容易引起征纳双方的争议。笔者认为,总工发[2005]9号文的规定值得商榷。也许正是基于这种原因,新申报表重申,税前扣除工会经费的计提基数是指按税法规定允许税前扣除的工资额。○